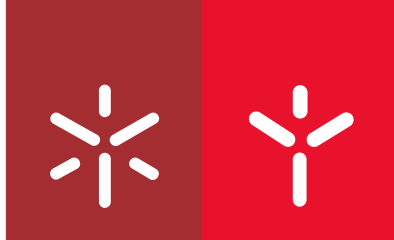


Universidade do Minho
Escola de Direito

Ricardo Nogueira Das Neves De Matos Ferreira

Autonomia e limites da Jurisdição Tributária



Universidade do Minho

Escola de Direito

Ricardo Nogueira Das Neves De Matos Ferreira

Autonomia e limites da Jurisdição Tributária

Dissertação de Mestrado
Mestrado em Direito Tributário e Fiscal

Trabalho realizado sob a orientação do
Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha

Abril de 2012

Agradecimentos

Gostaria de endereçar os meus primeiros agradecimentos à minha Família, em particular à Sandra, minha querida e imensa mulher, pela sua inesgotável força e presença, aos meus Pais, pelo seu incondicional amor, à Maria Amélia e ao António, meus queridos e amados avós, e aos meus Amigos.

O facto de me terem sempre acompanhado, sem muitas das vezes saberem bem como ou o porquê, revela que há espaços em que a razão não entra nem permanece; apenas o sentimento.

Juntos, Família e Amigos, formam um mundo particularmente especial.

Os meus segundos agradecimentos vão dirigidos às Instituições de Ensino Superior que, ao longo de toda a minha vida adulta, conformaram – e conformam – o meu conhecimento e crescimento científico.

Quero, então, agradecer à Universidade Lusíada e à Universidade Católica do Porto, em concreto aos seus Professores de Direito, pelo seu acompanhamento ao longo da minha licenciatura. Um percurso que teve um difícil e lento arranque, mas que felizmente terminou bem.

Agradecer à Universidade do Minho, por me ter acolhido, em 2009, com o ingresso no seu Curso de Mestrado em Direito Tributário e Fiscal. Um momento inesquecível que me revelou novos – e ambiciosos – caminhos para percorrer.

Por fim, quero dirigir especiais agradecimentos ao meu estimado orientador, e amigo, o Prof. Doutor Joaquim Freitas da Rocha.

Embora o tenha feito logo no primeiro parágrafo, faço questão de o voltar a fazer também no último, dizendo apenas isto:

Quanto ao orientador, não se tenha dúvidas, é o exemplo máximo de um Professor!

Um livre-pensador, que me ensinou algo verdadeiramente notável: ser mais e melhor.

E, como se não bastasse ter-mo já ensinado, continua ainda a ensinar.

Quanto ao amigo, peço-lhe apenas isto: nunca deixe de o ser, e nunca deixe de me ensinar!

“Autonomia e limites da Jurisdição Tributária”

De um ponto de vista científico, a jurisdição tributária é um tema que, ainda nos dias de hoje, parece não motivar devida atenção e consideração. Nessa medida, é possível verificar-se, amiúde, falta de rigor quanto à sua definição, e ao seu âmbito de intervenção.

Ademais, considerando as suas falhas, parece não existir uma séria intenção na sua correcção, sobretudo se tomarmos em consideração o facto de se verificarem constantes alterações às competências dos Tribunais Tributários, alterações essas que não se fundamentam numa linha de devida ponderação, não só do ponto de vista legal, como também do ponto de vista político.

Esta política legislativa expõe uma tendente e prejudicial instrumentalização da justiça tributária, revelada em opções legislativas, as quais acabam por não verter, na prática, e na sua maioria, qualquer sentido de eficiência ou praticabilidade.

Em nossa opinião, é essencial – senão urgente – introduzir, nesta temática, rigor e certeza jurídica, assim como é possível identificar vários e sérios problemas: ineficiente arrecadação de receitas tributárias; pendência decisória no quadro da justiça tributária e, sobretudo; a crise da tutela jurisdicional efectiva.

A presente investigação, de pendor crítico, procurará compreender, numa perspectiva evolutiva, a natureza da jurisdição tributária, concretamente a sua autonomia e os seus limites.

Em suma, e com o intuito de prestar a nossa contribuição a um exercício jurisdicional tributário cada vez mais eficiente, faremos uma análise ao seu percurso histórico, ao seu posicionamento – na dimensão constitucional e na dimensão infra-constitucional – e por fim, testaremos os limites das suas fronteiras.

“Autonomy and limits of Taxing Jurisdiction”

From a scientific point of view, tax jurisdiction is a subject that, even today, does not seem to motivate a great attention and significance. To that extend, it is possible to identify frequent imprecision and inaccuracies concerning its definition and scope of application.

Moreover, considering its failures, it does not exist a serious intention of correction, mainly if we take into consideration that we are constantly verifying legal changes on Tax Court's competences without a precise line of reasoning, not only from a legal but also from a political point of view.

The legislative policy exposes a tending and harmful exploitation of the taxing justice, revealed in legislative options, which disclose, in practice, and mostly, any sense of efficiency or practicality.

In our opinion, it is absolutely crucial to introduce rigor and legal certainty on these issues, as far as it is possible to identify several significant problems: the inefficient collection of tax revenues; the delay regarding Court's decisions, and mostly; the crisis of the effective jurisdictional protection constitutionally prescribed.

This research, critically inclined, seeks to understand, in an evolutionary perspective, the nature of taxing jurisdiction, specifically its autonomy and limits.

In short, and in order to provide our contribution to a more efficient taxing jurisdictional exercise, we will make an analysis of its history course, and real positioning – in the constitutional and infra-constitucional dimensions – and finally, we will test the limits of its borders.

Introdução

Capítulo I

Enquadramento histórico

1. A construção de uma jurisdição tributária

2. Os principais marcos evolutivos

2.1. Uma organização judiciária tributária indefinida e complexa - meados do séc. XIX aos inícios do séc. XX

2.2. A definição de um complexo organizatório judicial tributário, especializado e autónomo (1924-1984)

2.3. A constitucionalização de uma ordem jurisdicional administrativa e tributária (1976 – dias de hoje)

3. Notas conclusivas

Capítulo II

A jurisdição tributária na dimensão constitucional

1. A separação e a interdependência dos poderes

2. A função jurisdicional

a) A administração da justiça

b) Dimensão material

c) Jurisdição

d) Reserva de jurisdição

3. O princípio de separação de poderes e a atribuição das funções estaduais – algumas considerações

3.1. Delimitação material da função jurisdicional

a) Manifestações do princípio da separação de poderes

b) Métodos de delimitação das funções estaduais

c) A exclusividade do exercício jurisdicional

d) Natureza da função jurisdicional

d1) Função jurisdicional e função normadora

d2) Função jurisdicional e função administrativa – distinção

d3) Função julgadora dos órgãos da Administração tributária

3.2. Notas conclusivas

4. As ordens jurisdicionais

4.1. Modelo organizatório – sua evolução

a) A Constituição de 1976

b) Versão subsequente de 1982

c) Versão subsequente de 1989

4.2. Estrutura jurisdicional monista ou dualista – razões de ponderação

a) O elemento histórico

b) O elemento da especialidade

c) O elemento da adequação

d) O interesse constitucional

e) Notas conclusivas

5. A ordem jurisdicional administrativa e fiscal (tributária)

5.1. O recorte da jurisdição (constitucional) tributária

5.1.1. Estrutura organizatória

5.1.2. Competência tributária

a) Questão prévia: O conceito *fiscal*.

b) Recorte

b1) Repartição de competências (em razão da matéria)

b2) Critério substantivo

(i) Relação jurídica tributária

(ii) Litígios emergentes

b3) Questão tributária

5.2. Densificação

5.2.1. Actos (administrativos) tributários

5.2.2. Os princípios da jurisdição tributária

5.2.3. Garantias jurisdicionais (tributárias)

6. A reserva jurisdicional tributária

6.1. Argumentos doutrinários

6.2. Considerações finais

Capítulo III

A jurisdição tributária na dimensão infra-constitucional

1. O modelo organizatório português no plano do direito comparado

1.1. Modelo jurisdicional tributário espanhol

1.2. Modelo jurisdicional tributário italiano

1.3. Modelo jurisdicional tributário belga

1.4. Modelo jurisdicional tributário francês

1.5. Modelo jurisdicional tributário alemão

2. A função jurisdicional dos Tribunais Tributários

2.1. Princípio (e garantias) de independência

2.2. Subsidiariedade – proximidade com outros ramos de Direito

2.3. Natureza, composição e funcionamento

2.3.1. Dos tribunais tributários

2.3.2. Dos tribunais centrais administrativos

2.3.3. Do Supremo Tribunal Administrativo

2.4. Poderes de cognição dos Tribunais Tributários

2.4.1. Dos tribunais tributários

2.4.2. Dos tribunais centrais administrativos

2.4.3. Do Supremo Tribunal Administrativo

3. A fixação da competência dos Tribunais Tributários

4. A gestão das competências tributárias

- 4.1.** Competência tributária em razão da matéria
- 4.2.** A incompetência absoluta (em razão do matéria)
- 4.3.** Competência tributária em razão do território
- 4.4.** A incompetência relativa (em razão do território)
- 4.5.** Competência tributária em razão do valor
- 4.6.** Competência tributária em razão da hierarquia
 - 4.6.1.** Dos tribunais tributários
 - 4.6.2.** Do TCA [Secção de Contencioso Tributário]
 - 4.6.3.** Do STA [Secção de Contencioso Tributário – pleno - Plenário]
- 4.7.** A incompetência absoluta (em razão do hierarquia)

Capítulo IV

Dimensão operativa

1. A justiça (e jurisdição) arbitral

- 1.1.** Enquadramento (desjurisdicionalização)
- 1.2.** Meios alternativos de resolução jurisdicional de litígios emergentes de relações jurídicas tributárias
 - 1.2.1.** A arbitragem tributária
 - 1.2.2.** O valor da decisão arbitral
 - 1.2.3.** O tribunal arbitral
 - 1.2.4.** Competência (tributária) dos tribunais arbitrais
- 1.3.** Considerações finais

2. Questões prejudiciais e o reenvio prejudicial

2.1. Questões prejudiciais

2.2. Reenvio prejudicial

2.3. Considerações finais

3. Recorte jurisprudencial da competência dos Tribunais Tributários

§ Único: Apreciações conclusivas

4. As fronteiras da jurisdição tributária – resistência e flexibilidade

4.1. Enquadramento

4.2. Casos-limite

4.2.1. No domínio do procedimento administrativo – a protecção dos direitos fundamentais no âmbito do procedimento de inspecção tributária

4.2.2. No domínio do processo de execução fiscal – o processo de insolvência e o processo de separação de meações

4.2.3. No domínio do processo de indemnização – os juros indemnizatórios

4.2.4. No domínio do direito penal tributário – os crimes e as contra-ordenações

CONCLUSÕES

BIBLIOGRAFIA

Lista de abreviaturas e siglas

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CC – Código Civil

CdB Constituição do Reino da Bélgica

CD – Conselho de Distrito

CE – Conselho de Estado

CIR – Côte des Impôts sur le Revenu

CJA – Cadernos de Justiça Administrativa

CJB – Code Judiciaire de Belgique

CôteJA – Code de Justice Administrative

Constitution – Constituição da República de França

CPA – Código Processo Administrativo

CPC – Código de Processo Civil

CPCI – Código de Processo das Contribuições e Impostos

CPT – Código de Processo Tributário

CPTA – Código do Processo nos Tribunais Administrativos

CPPT – Código de Procedimento e Processo Tributário

CRE - Constituição do Reino de Espanha

CRP - Constituição da República Portuguesa

CSM – Conselho Superior de Magistratura

CSTAF – Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais

DGCI – Direcção Geral das Contribuições e Impostos (actualmente Direcção Geral dos Impostos)

DUE – Direito da União Europeia

ETAF – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais

FGO – *Finanzgerichtsordnung*

Grundgesetz – Constituição da República Federal da Alemanha

La Costituzione – Constituição da República de Itália

LGT – Lei Geral Tributária

LGTE – Ley General Tributaria

LO – Ley Organica 6/1985, de 1 de Julho
LOE – Lei de Orçamento de Estado
LOFTJ – Lei de Organização e Funcionamento dos Tribunais Judiciais
LOSJF - Lei de Organização dos Serviços de Justiça Fiscal
LPF - Livre des Procédures Fiscales
LPTA – Lei de Processo dos Tribunais Administrativos
OE – Orçamento de Estado
RAT – Regime Arbitragem Tributária
RCPIT – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária
RFSF – Rivista di Diritto Finanziario e Scienza dele Finanze
RGIT – Regime Geral das Infracções Tributárias
RJIFNA – Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras
RPTAD - Regulamento do Processo perante o Tribunal Administrativo Distrital
SI – Scientia Iuridica
SITAF – Sistema Informático dos Tribunais Administrativos e Fiscais
STA – Supremo Tribunal Administrativo
STJ – Supremo Tribunal de Justiça
STT – Supremo Tribunal Tributário
TA – Tribunais administrativos
TAC – Tribunais Administrativos de Círculo
TAF – Tribunais Administrativos e Fiscais
TAt – Tribunais Arbitrais em matéria tributária
TC – Tribunal Constitucional
TCA – Tribunais Central Administrativo
TCAN – Tribunal Central Administrativo Norte
TCAS – Tribunal Central Administrativo Sul
TdC – Tribunal de Conflitos
TDC – Tribunal de Contas
TRC – Tribunal da Relação de Coimbra
TRL – Tribunal da Relação de Lisboa
TRP – Tribunal da Relação do Porto
TSCCI - Tribunal Superior do Contencioso das Contribuições e Impostos

Tt – Tribunais tributários (competência para intervir apenas em 1^a instância)

TT – Tribunais Tributários (todos os tribunais que se incluem no âmbito da jurisdição tributária).

UE – União Europeia

Introdução

A jurisdição tributária é um tema que, ainda nos dias de hoje, parece não ter a devida consideração e acompanhamento. Desde logo, podemos notar a falta de rigor quanto à sua definição, ao seu recorte, e claro está, quanto às suas naturais e devidas competências.

É, de resto, vulgar confundir este âmbito jurisdicional com aquele outro que respeita às matérias administrativas, sendo que, a própria Constituição parece promover este resultado, ao categorizar uma única ordem jurisdicional para conhecer os litígios emergentes de relações jurídicas administrativas e tributárias.

Pois, embora se revelem aí matérias distintas, desenvolvidas no âmbito de relações jurídicas distintas, a verdade é que a tendência, legislativa e doutrinal, sempre foi a de as manter próximas; tão próximas, ao ponto de as jurisdições serem facilmente confundidas como sendo uma só.

Porém, ainda que tal inexactidão não seja um resultado surpreendente, certamente selo-á a incompreensível falta de interesse na sua correcção. Pois, a urgência deste exercício de clarificação é impulsionado por problemas concretos, como a ineficiente arrecadação de receitas tributárias ou, a pendência decisória no quadro da justiça tributária¹. Em rigor, são problemas que se agudizam com a recorrente falta de meios, mas que podem criar realidades ainda mais nocivas e, até, irreversíveis, sobretudo se continuar a prevalecer uma indefinição das fronteiras jurisdição tributária que, de um modo directo e indirecto, acaba por possibilitar a (in) ponderada atribuição de competências tributárias a jurisdições não tributárias.

Esta indefinição expõe a tendente e prejudicial instrumentalização do âmbito jurisdicional tributário, em razão de volições legislativas, as quais acabam por não revelar na prática, e na sua maioria, qualquer sentido de eficiência ou praticabilidade. E, conseqüentemente, o legislador vê-se na obrigação de (re) organizar o quadro jurisdicional tributário, em busca de algo que, em

¹ No ano de 2000 foi apresentado um relatório sobre a organização e funcionamento dos TA, com vista a implementar medidas com vista ao aumento da eficiência. V. a propósito, "*Estudos de Organização e Funcionamento dos Tribunais Administrativos – Relatório Final*", incluído na obra "*Reforma do Contencioso Administrativo – Trabalhos Preparatórios*", Ministério da Justiça, Setembro, 2000.

nosso entender, há muito esqueceu, ou então, eventualmente perdeu e não consegue mais recuperar.

Podemos admitir isso mesmo, quando verificamos que as opções legislativas tomadas neste terreno foram, não só inúmeras, como muitas das vezes contrárias entre si. Ademais, quando se verifica que nenhuma dessas opções teve os resultados projectados, fosse pela falta de tempo para a sua aplicação, fosse – como, de resto passou a ser vulgar – pela sua natureza inconsequente.

Nesta linha de intervenção imponderada, é nosso entendimento que o resultado acaba por ser inevitável: a eficiência do todo perde-se, por constante desagregação da sua estrutura, dos seus órgãos, e das suas competências.

1. A comprovação histórica

O sentido inicial de que a matéria tributária era apenas uma matéria administrativa radicava já no início da construção do primeiro modelo de jurisdição tributária, em meados do séc. XIX. Com efeito, cumpre salientar que as questões tributárias cabiam nas competências de órgãos administrativos, como o Conselho de Distrito (CD) ou o Conselho de Estado (CE). Ademais, evidenciava-se, neste período, uma força contrária ao sentido de fiscalizar, no plano judicial ou contencioso, as acções do Estado, e dos seus órgãos, pelo que, as decisões tomadas pelo CE careciam homologação, por parte do Governo.

Portanto, a concepção de um quadro de justiça tributária surgia, numa primeira tentativa, como um modelo administrativista, que não tinha a força ou os objectivos para se assumir como um complexo autónomo; longe disso.

Nos fins do séc. XIX, o legislador promove uma organização estribada no poder judicial, ou melhor, em juízes e em funcionários administrativos. Nasce, deste modo, os Tribunais Administrativos (TA), com competência para julgar, em 1ª instância, questões tributárias, e surge o Supremo Tribunal Administrativo (STA) como órgão competente para decidir dessas mesmas matérias, em última instância.

Contudo, a nomeação dos juizes dos TA cabia ao Governo, assim como lhe competia homologar as decisões – neste período meramente consultivas – do STA. Portanto, o modelo mantinha-se próximo do poder administrativo, e ainda afastado dos interesses públicos que actualmente predominam. Aliás, importa sublinhar que, no respeito aos interesses motivadores das opções legislativas tomadas ao longo deste percurso evolutivo, sempre prevaleceu o critério economicista, assente na necessidade de controlar o excessivo despesismo público. Contudo, embora sejamos compreensivelmente próximos de tal interesse, também o somos em relação a outros mais, porventura, até mais relevantes, como a eficiência.

Mas, ainda não havia terminado o séc. XIX, e os TA eram declarados extintos, as competências atidas às questões tributárias eram distribuídas por novos órgãos administrativos, e pelos juizes de direito comum, e atribuía-se executoriedade às decisões, tomadas no plano contencioso, do STA. Isto é, o legislador admite avançar, ao nível jurisdicional superior, mas recua, no plano inferior, ou seja, no plano mais sensível, certo de que a adopção exclusiva do critério economicista serve a uma melhor e mais eficiente organização judiciária administrativa (e tributária).

Mas, a nosso ver, não podia estar mais errado. A verdade é que a estrutura manteve-se até ao período reformista de 1924-29, fortemente administrativista, com muito pouco espaço para o exercício jurisdicional. Ainda que em 1919 se verificasse a existência de TA, com competência para agir apenas em 2ª instância, o facto é que apenas o seu nome se aproximava do plano jurisdicional, uma vez que a sua composição concentrava também funcionários administrativos. Ademais, o STA dava lugar ao Tribunal Superior do Contencioso das Contribuições e Impostos (TSCCI), incluindo-se este no próprio aparelho administrativo, ou seja, na DGCI. Por conseguinte, resultava frustrada qualquer expectativa em relação a um exercício jurisdicional independente ou imparcial.

Quando se alcança o referido período reformista, mais precisamente em 1924, constata-se, ou melhor assume-se, que as diversas e constantes alterações não só agravaram a pendência decisória tributária, como não cumpriram o controlo rigoroso da despesa pública, e como por fim, não permitiram a edificação de uma estrutura organizatória judiciária estável, capaz de dar resposta a essas questões. Ou seja, um fracasso a toda a linha que nos permite acentuar a necessidade de bem se delimitar os espaços de intervenção exclusivamente jurisdicional.

A vontade do legislador, aparentemente mais ponderada, recolhe de toda essa dramatização o interesse de valorizar a eficiência, a começar pela arrecadação de receitas tributárias, e admite nesse sentido estribar qualquer medida organizatória no princípio da especialização dos juizes administrativos (e tributários), sem descurar, no entanto, a preservação das garantias (tutela) dos contribuintes.

Porém, e uma vez mais, as opções políticas terão forçado os resultados manifestamente contrários e contraproducentes que se traduziram, sobretudo, no (re) alinhamento de uma organização administrativista, com uma inexplicável diminuição de tribunais, como o caso do Tribunal de 2ª instância do Porto. Esta tendência reforçar-se-á durante o regime político do Estado Novo, embora nesse caso, com o compromisso de uma maior participação jurisdicional.

Ainda que se retire daqui um resultado positivo, muito por causa da constatação dos obstáculos a ultrapassar, e da insuficiência do critério economicista, a realidade é que o legislador não compreendia, ainda, o valor de delimitar um espaço jurisdicional próprio, autónomo, para as questões administrativas e tributárias; embora começasse a prever.

2. A via (constitucional) para a alteração do paradigma organizatório, funcional e competencial

Com a aprovação da CRP de 76, admitia-se, previsivelmente, que os períodos de formulação legislativa conturbada haviam, finalmente, terminado. A concepção de uma organização jurisdicional, administrativa ou tributária, eminentemente eficiente, autónoma, que permitisse um exercício jurisdicional condizente com os interesses públicos de arrecadação de receitas tributárias e de tutela dos direitos e interesses dos contribuintes, projectava um percurso com vista à sua edificação, seguramente rápido, simples, e possível.

A primeira confirmação nesse sentido surge com a admissibilidade de existirem Tribunais Administrativos e Fiscais (TAF). O legislador constitucional categorizava estes Tribunais com um intuito impositivo, mas sim, optativo. Isto é, apesar da aparente inflexão, a verdade é que a existência destes Tribunais continuava a enformar-se num quadro de eventualidade, o qual teria de se fundamentar num critério de oportunidade. O mesmo será dizer, então, que

continuar a ser determinante a vontade do legislador ordinário. Ora, tendo em conta que as opções legislativas tendem a manifestar interesses políticos de natureza pontual, como o controlo do despesismo público, ou apenas a concepção ideológica de um determinado modelo organizatório, ainda não era possível daqui recolher qualquer sentido de alteração ao paradigma da edificação organizatória ou da atribuição das suas competências.

Portanto, a dimensão projectada com a constitucionalização de TAF, embora muito importante, não deixava de ser redutora, ou seja, uma dimensão meramente pontual, e não constante ou, mais relevante ainda, uma dimensão evolutiva.

As versões sequentes do texto constitucional, concretamente de 82 e 89, confirmaram, no entanto, mudanças substanciais. Desde logo, através da versão de 82, com a admissibilidade de existirem Tribunais Arbitrais. Aliás, aqui também se verifica o receio com que o legislador constitucional aborda certas questões. A verdade é que, embora intitulados de Tribunais, estas figuras não detinham as características necessárias para se firmarem, no plano infra-constitucional, como órgãos jurisdicionais, ou seja, como verdadeiros Tribunais. No entanto, e daí a sua relevância, tal inclusão assegurava o reforço dos meios de aplicação do Direito, e de defesa dos direitos e interesses dos administrados.

Mas, sobretudo, através da versão de 89, com a constitucionalização de uma ordem jurisdicional, denominada de administrativa e fiscal, competente para conhecer e julgar os litígios emergentes de relações jurídicas administrativas e fiscais. Isto é, afastando-se definitivamente o pensamento clássico sobre o modelo de organização, e sobre a repartição e atribuição de competências. E, definindo-se um novo paradigma, organizatório, funcional e competencial, que, na prática, recria o perímetro de competência genérica dos Tribunais Tributários – o acto tributário dá lugar à relação jurídica tributária –, impõe a especialização dos seus agentes (juizes), em respeito à essência da matéria tributária e, por fim, alimenta uma configuração organizatória condizente com critérios objectivos, enformados na dimensão principiológica, e sobretudo, identificados no quadro normativo: independência e eficiência.

Esta mudança, seguramente a mais abrangente e ponderada, alguma vez realizada no quadro da justiça tributária, contando para tal, claro está, com a estruturação organizatória introduzida no plano infra-constitucional, decorrente da aprovação do ETAF de 84, abriu portas a

inúmeras possibilidades. Porém, a nosso ver, possibilidades não totalmente exploradas e aproveitadas.

3. Uma (in) devida correspondência infra-constitucional

A principal exigência que decorre da constitucionalização de uma ordem jurisdicional é a correspondente configuração, ao nível infra-constitucional, da sua previsão. Isto é, o alinhamento da volição constitucional deve encontrar, no plano infra-constitucional, um resultado adequado e coerente. Quanto a este ponto, não podemos descurar o facto de a organização da jurisdição tributária se encontrar já firmada, aquando da entrada em vigor da versão de 89. Ou seja, o vector de intervenção, respeitante à organização estrutural, antecedeu o conhecimento do interesse constitucional, subvertendo, necessariamente, a lógica de um processo de edificação ponderado.

Nessa esteira, a dúvida e a falta de rigor veio a prevalecer. Como ponto de partida, a compreensão (errada) de que jurisdição administrativa e jurisdição tributária eram uma só, quando não o eram, não são, nem devem ser. Ainda que estas jurisdições se abriguem e organizem, no plano constitucional, sob uma mesma estrutura, a natureza das suas matérias, os interesses públicos que as impulsionam, assim como os objectivos que elas projectam, impõem, necessariamente, uma clara distinção material e funcional. Em todo o caso, assim não sucedeu, nem sucede.

Ademais, a perspectiva histórica, através da qual se conforma essa aproximação entre a justiça administrativa e a justiça tributária revela-se, porventura, excessiva e injustificada. Muito contribuirá para este desiderato, certamente, as opções legislativas que foram sempre tomadas, desde meados do séc. XIX até este período, e que se sempre assentaram na ideia de que, pelo facto de as matérias tributárias serem, naturalmente, matérias de cariz administrativo, sobretudo em razão da qualidade das partes envolvidas, então a respectiva estrutura jurisdicional deveria ser, por maioria de razão, eminentemente administrativa.

Como já notámos, e tal como o legislador constitucional compreendeu, esta predisposição colocava em crise a concepção de uma justiça independente e imparcial, e

portanto necessitava ser – como, veio a ser – alterada. Porém, não o foi, em nosso modesto entendimento, na medida necessária, ao não cumprir totalmente os ditames que o princípio da eficiência determinava.

Na verdade, ao partir desta base pouco rigorosa, descurou-se observar aquilo que promovia, na prática, ou seja, na linha do exercício jurisdicional, ao nível dos conflitos em concreto, a devida eficiência. Daí que, a pendência decisória tributária, ou a garantia de uma devida arrecadação de receitas tributárias (por via jurisdicional), e consequentemente o cumprimento da tutela jurisdicional efectiva, se encontrem, desde os inícios do séc. XX, até à actualidade, no topo da lista dos obstáculos a ultrapassar. Dessa feita, nenhum dos modelos, tendencialmente administrativistas, se revelou adequada e capaz de realizar essa exigente tarefa, ou sequer de contribuir para a sua diminuição; bem pelo contrário. Como não serviram demais medidas peripatéticas, como por exemplo, a introdução de juízos liquidatários.

Isto é, de algum modo, nos parece compreensível que qualquer opção legislativa que verse sobre a eficiência da justiça tributária, só poderá almejar sucesso se aceitar e assumir a especialidade da realidade tributária, em todos as suas vertentes, designadamente matéria, qualidade dos sujeitos, regimes legais de actuação e regime procedimental e processual. Pois, esta postura evidenciará que, independentemente do princípio (constitucional) de ordenamento jurisdicional (unitário, dualista ou pluralista), a respectiva concepção organizatória de uma jurisdição tributária deverá revelar, inevitavelmente, uma estrutura autónoma, e não compartimentada.

E, nessa esteira, a definição das suas fronteiras, ou limites de intervenção, assim como as suas competências (genérica e específicas), terão de ser ponderadas, firmadas, e respeitadas, numa linha evolutiva, que possibilite, *primo*, a consolidação do seu âmbito de intervenção em relação às demais jurisdições, e até o seu alargamento, não sendo despiciente, para tal, a utilidade dos Tribunais Arbitrais em matéria tributária (TAt), *secundo*, evitar alterações, substanciais e recorrentes, que fragilizem a qualidade do seu exercício jurisdicional, e *tertio*, uma fácil recepção e inclusão de necessárias, porém pontuais, alterações, com vista a melhorar os índices de eficiência.

Todavia, a realidade actual revela-nos opções ainda distantes das que, naturalmente, desejamos. Podemos verificar isso mesmo através do modelo organizatório em vigor, o qual

mantém as jurisdições administrativa e tributária, muito próximas em todos os níveis de jurisdição, embora com prevalência da administrativa: no primeiro nível, o legislador ordinário admite a possibilidade de os tribunais administrativos de círculo e os tribunais tributários poderem funcionar agregados; no segundo nível, a prevalência da figura do Tribunal Central Administrativo, criado em 1996 (229/96, de 29 de Novembro), afastando a figura do Tribunal Tributário de 2^a instância, que figurava no ETAF de 84, e, por fim; no topo da ordem jurisdicional, um Supremo Tribunal Administrativo.

Mas, podemos, também, tomar o elenco das competências, e constatar, por um lado, que a “política” de migrações de competências, ainda que maioritariamente enformada no princípio da praticabilidade, se tem revelado demasiado fácil e corrente, e por isso tem contribuído para a diminuição da potencialidade da jurisdição tributária, e por outro, o excessivo recurso ao instrumento da subsidiariedade, sobretudo no plano processual, e entre o elenco normativo administrativo e o elenco normativo tributário. Nessa medida, é possível destacar o afastamento de matérias essencialmente tributárias, como as que respeitam às infracções tributárias (crimes e contra-ordenações) ou os pedidos de autorização judicial, no domínio de um procedimento de inspecção tributária, e a atribuição da respectiva competência à jurisdição comum, contrariando, em nosso entender, a eficiência da justiça tributária, e ainda, a relevância do meio processual executivo, a oposição de julgados, no âmbito da matéria indemnizatória.

Em suma, confrontando as linhas abrigadas na actual previsão constitucional, e os interesses públicos que motivam a preocupação política e legislativa, com a actual configuração da jurisdição tributária, julgamos que muito há para fazer, no sentido de lhe conferir a devida, e urgente, eficiência.

4. Perspectiva investigatória

A melhor forma de introduzirmos a nossa atenção e preocupação investigatória será, porventura, colocando em evidência a seguinte afirmação:

“A correlação dos esforços tomados no plano político e no plano legislativo deve conseguir assegurar um resultado adequado, útil, e em conformidade com as normas e os princípios em vigor.”²

Esta afirmação não sendo, de modo algum, uma afirmação inovadora, não deixa de ser muito importante, sobretudo quando daí se possibilita perspectivar um ponto de orientação essencial, quer para os actores políticos e legislativos, quer para os destinatários das respectivas actuações, assim como para aqueles, como nós, que pretendem averiguar, no plano final, a bondade das opções legislativas. Senão, vejamos.

No plano político, qualquer opção materializada deverá, presumivelmente, convergir com o (s) interesse (s) (público (s)) da sociedade, motivador (es) desse mesmo exercício político. Isto é, a actuação política encontra-se, neste plano, limitada ao (s) interesse (s) público (s) que visa prosseguir, como forma de daí resultar um sentido adequado e útil.

No plano legislativo, a revelação, formal e material, da opção política terá de se enformar, e enquadrar, na dimensão normativa e na dimensão principiológica, como meio de lhe atribuir devida juridicidade.

Quanto aos destinatários, configura-se uma tutela jurisdicional efectiva, possibilitando que estes actuem, pela via de acesso ao direito, sempre que o resultado legislativo final não revele devida juridicidade, ou no caso de revelar, sempre que a actuação – ou omissão – da Administração tributária lese, ou coloque em risco de lesão, os seus direitos e interesses legalmente protegidos³.

Por último, quanto àqueles que assumem o interesse de ponderar o cumprimento da articulação entre o exercício político e legislativo, no plano prático, *i.e.*, ao nível dos conflitos em concreto, o conteúdo da afirmação em si motiva, por um lado, a definição do seu alcance, e por outro, o recorte conceptual dos seus elementos, como por exemplo, do (s) interesse (s) público (s) em causa ou, ainda, dos princípios a ter em conta.

Portanto, são estas considerações que garantem ao conteúdo afirmativo o sentido que apontamos.

² Sublinhe-se que as funções política e legislativa se revelam como funções primárias do Estado. Assim, SOUSA, Marcelo Rebelo de, “*Lições de Direito Administrativo – Volume I*”, LEX, Lisboa, 1999, p. 10.

³ Cfr. o artigo 268.º, n.ºs 4 e 5, da CRP.

Quanto à investigação em si, importa clarificar que tomaremos a posição de um observador crítico, e nessa medida, procurar compreender devidamente a natureza da jurisdição tributária, dos seus limites, e claro está, das suas essenciais competências, sempre numa perspectiva evolutiva, capaz de acompanhar um necessário aumento de eficiência.

Dito isto, o objecto da nossa investigação será o estudo compreensivo da jurisdição tributária, o qual implica, forçosamente, a análise ao seu percurso histórico, ao seu posicionamento na dimensão constitucional e na dimensão infra-constitucional, e ainda, testar os limites de resistência e flexibilização das suas fronteiras.

Quanto aos objectivos, em concreto, procuraremos dar resposta às seguintes questões, sendo certo que as mesmas deverão se enquadrar – voltamos a sublinhar – numa perspectiva evolutiva, através da qual, o exercício jurisdicional tributário possa resultar cada vez mais eficiente:

- Será que existe, hodiernamente, uma jurisdição tributária autónoma?
- Se sim, como a podemos – ou devemos – delimitar?
- Por fim, quais são – ou devem ser – as inequívocas competências dos Tribunais Tributários?

Por fim resta-nos, então, assegurar que avançaremos motivados por todas as dificuldades, numa busca crítica, perseverante, e sobretudo criativa.

Capítulo I

Enquadramento histórico

Nota prévia:

Decidimos iniciar o nosso percurso investigatório com uma incursão ao plano histórico.

O intuito de tal sentido é de melhor introduzirmos o objecto da nossa investigação, a jurisdição tributária e as suas competências.

Com este pretexto pareceu-nos adequado estender este enquadramento histórico num apartado próprio e destacado, atenta a riqueza informativa que esta temática contém.

Julgamos, deste modo, conseguir relevar devidamente os elementos ou conclusões que nos deverão acompanhar ao longo do restante percurso.

Em todo o caso, esta opção é tão-somente isso mesmo, uma opção, e apesar de todas as suas eventuais fragilidades, será por nós assumida como tendo sido a mais oportuna.

1. A construção de uma jurisdição tributária

A construção do actual reduto jurisdicional tributário foi, indubitavelmente, complexa. A instabilidade política, com alternâncias sucessivas de regimes políticos, a insuficiência de infra-estruturas e de meios de actuação judicial, bem como a falta de uma tradição jurisdicional tributária e, sobretudo, a falta de critério decisório, implicaram que o percurso da sua edificação

se evidenciasse atribulado e repleto de decisões reveladoras de opções diversas – por vezes contrárias entre si –, mas, sobretudo, com um sentido claramente indefinido.

Apesar de estes factores negativos terem prestado a sua indesejada influência, a verdade é que – tal como iremos demonstrar – o nosso ordenamento normativo abriga, actualmente, um reduto jurisdicional tributário com enquadramento no plano constitucional que se estende, no plano legislativo ordinário, por força de um pensamento naturalmente evolutivo e, em princípio, adequado à realidade jurídica tributária.

O que nos leva a presumir que este percurso teve, de facto, consequências positivas, as quais merecem destaque, até no sentido de compreender melhor aquela que é, actualmente, a estrutura da justiça tributária.

Com este pretexto, trataremos, durante o presente capítulo, de evidenciar, sucintamente, e a título introdutório, determinados marcos evolutivos – porventura, os principais – atidos à consagração desta particular jurisdição.

2. Os principais marcos evolutivos

2.1. Uma organização judiciária tributária indefinida e complexa - meados do séc. XIX aos inícios do séc. XX

Podemos apontar a terceira década do séc. XIX, como o ponto de partida para a edificação de um complexo organizatório jurisdicional atido às questões da natureza tributária, ainda que a resolução das correspondentes pretensões se revelasse, neste quadro histórico-político, como uma tarefa puramente administrativa⁴. Senão, vejamos.

a) Em 1832 é atribuída ao Conselho de Prefeitura a competência para julgar as reclamações de particulares “ (...) *para desengargo ou redução da sua quota de contribuições*

⁴ Para tal, tomámos também em consideração a aprovação do primeiro Código Administrativo (CA) português, em 31 de Dezembro de 1836.

directas". Das respectivas decisões havia possibilidade de se apresentar recurso junto do Conselho de Estado⁵.

Em 1842, a competência para julgar e decidir das reclamações sobre as contribuições directas do Estado, ou seja, quanto ao seu lançamento e repartição, encontrava-se atribuída ao CD⁶, sendo que o magistrado administrativo (Governador Civil) – que assumia a função de Presidente do respectivo órgão – resultava de nomeação do Rei⁷; aliás, tal como os respectivos vogais (4)⁸, ainda que sob proposta da Junta Geral⁹. De sublinhar que, das decisões do CD, cabia recurso para o Conselho de Estado¹⁰, que era, também, um órgão de natureza administrativa – com funções políticas, administrativas e contenciosas – sendo que, e quanto a esta última função, a realidade mostrava uma liberdade muito limitada, porque na verdade, as suas decisões, ao nível contencioso, dependiam, sempre, da homologação do Governo, falando-se, por isso, em decisões de valor consultivo (ANTÓNIO CÂNDIDO OLIVEIRA)¹¹.

Desta feita, é possível constatar um particular cuidado em aproximar o exercício da justiça tributária – realizado no quadro da justiça administrativa – ao controlo do próprio aparelho administrativo, concedendo-se, ao longo das possíveis etapas decisórias e recursivas, uma participação activa de funcionários públicos, e não apenas de juízes.

Em verdade, toda a participação decisória era levada a cabo por órgãos administrativos (Conselho de Prefeitura, Conselho de Distrito e Conselho de Estado), sob a fiscalização do Rei –

⁵ Cfr. o Decreto n.º 23, de 1832, de 16 de Maio. Em concreto, os artigos 85.º, n.º 1 e 86.º.

⁶ Cfr. o artigo 280.º, Vº e VIº, do Código Administrativo (CA) de 1842. As mesmas competências, em matéria tributária, iriam manter-se no CA de 1878, artigo 243.º, n.ºs 3 e 4.

⁷ Cfr. o artigo 222.º, do CA de 1842. Aliás, só os juizes ordinários não eram nomeados pelo Rei, mas sim pelo povo, sendo certo que o número de requisitos exigível para se poder votar, contribuía decisivamente para permitir que apenas uma pequena parte do povo pudesse efectivamente votar. Cfr. a esse propósito, os artigos 72.º, 73.º e 123.º, da CRP de 1838.

⁸ A qualidade dos vogais sofreria alterações em 1878, passando a exigir-se que, pelo menos dois desses vogais, teriam de ser bacharéis formados em direito. Cfr. o artigo 232.º, do CA de 1878.

⁹ Este órgão também tinha competência para decidir questões de natureza tributária, concretamente sobre aquelas que emergiam das relações jurídicas de natureza tributária entre o Estado e os Concelhos. Cfr. a propósito, os artigos 216.º, n.ºs I e II, do CA de 1842.

¹⁰ O Conselho de Estado revelava-se, desse modo, como a última instância de um percurso recursivo marcadamente administrativo. Desde 1821 que mantinha funções políticas, tendo assumido as restantes funções (administrativas e contenciosas), a partir do ano de 1845. Em 1870, este órgão sofre uma profunda alteração, separando-se em dois, um Conselho de Estado, com funções políticas e um Conselho de Estado, agora denominado de Supremo Tribunal Administrativo, com funções contenciosas.

Curiosamente, este órgão que se encontrava identificado na CRP de 1826, deixou de o estar na CRP de 1838, ainda que tenha permanecido em actividade, pelo menos com funções políticas, até aos dias de hoje.

¹¹ V. OLIVEIRA, António Cândido de, "Organização Judiciária Administrativa (e Tributária)", Coimbra Editora, 2003, p. 65.

nomeação de cargos – ou do Governo – homologação de decisões, ao nível contencioso, do Conselho de Estado e, mais tarde, do Supremo Tribunal Administrativo.

Portanto, a ideia de uma organização de justiça tributária, apesar de já se revelar, ainda de forma matizada, não tinha, contudo, nem força, nem objectivos claros para se revelar, no plano material, como um complexo auto-suficiente, ou autónomo.

Dito de outro modo, não havia, ainda, passado o tempo para essa ideia crescer e se transformar em algo maior e mais eficiente, sobretudo independente e imparcial.

b) A partir de 1886, pode-se dizer que se iniciou uma curta, mas nova etapa¹². Foi a entrada em vigor do respectivo Código Administrativo que veio impor diversas alterações, sendo a mais significativa, porventura, a substituição dos Conselhos de Distrito pelos Tribunais administrativos¹³. Com efeito, resultou claro o intuito e interesse, do legislador ordinário, em judicializar a estrutura decisória para as questões tributárias. Para tal, estabeleceu que as decisões, em sede de contencioso tributário, fossem efectivamente tomadas e assumidas por juízes de direito, e não por funcionários administrativos. Assim, os Tribunais administrativos, compostos por 3 magistrados, tomaram a competência de julgar, em 1ª instância, as questões de natureza tributária¹⁴, passando o juízo e a decisão sobre essas mesmas matérias, em 2ª instância, a ter lugar no rol das competências do STA¹⁵. O que comprova, portanto, a necessidade de se afastar da estrutura decisória todas e quaisquer perturbações exteriores, mais concretamente as decorrentes das influências de órgãos cuja parcialidade pudesse ser objectivamente nociva.

Porém, esta primeira inflexão não se veio a revelar suficiente. Na verdade, a escolha dos juízes (3) que compunham cada Tribunal administrativo cabia na competência do Governo,

¹² Na verdade, entre 1886 e 1894 define-se, igualmente, o início do percurso evolutivo respeitante à organização judiciária aduaneira autónoma, a qual viria a desaparecer, pelo menos enquanto estrutura autónoma, em 1978. De destacar, então, que esta era uma estrutura autónoma, com competência contenciosa, dividida em dois níveis de intervenção, sendo que em 1ª instância, intervinham os tribunais especiais do contencioso fiscal, e em 2ª instância, o Tribunal Superior de Contencioso Fiscal (TSCF). V. a propósito, OLIVEIRA, António Cândido de, *op. cit.*, pp. 82-87.

¹³ Estes tribunais, que passaram a funcionar em cada distrito, passaram, desde então, a ter competência para julgar questões de natureza tributária. Cfr. os artigos 268.º e 288.º, n.ºs 14 e 15, do CA de 1886. No entanto, o seu período de vigência iria ser demasiado curto, tendo a sua extinção se verificado no ano de 1892, através do Decreto de 21 de Abril.

¹⁴ Cfr. o artigo 25.º, do Regulamento do Processo perante o Tribunal Administrativo Distrital (RPTAD).

¹⁵ Cfr. os artigos 303.º e 306.º, do CA de 1886, e 28.º, do RPTAD.

assim como, entre 1870 e 1895¹⁶, e para efeitos de executoriedade das decisões (consultivas) do STA, também era exigível a devida homologação por parte do Governo. Ora, como se pode ver, eram situações, de facto, inoportunas para o interesse manifestado, e portanto, as consequências materiais desta inflexão ficavam, forçosamente, aquém do necessário. Aliás, nesse sentido se revelavam as preocupações doutrinárias da altura¹⁷.

c) Contudo, o maior obstáculo a tal pretensão veio a ser o factor “controlo do despesismo público”. Com efeito, a partir de 1892, concretamente através do Decreto de 21 de Abril, os Tribunais administrativos são declarados extintos, por motivos de moderação despesista. Aliás, ideia reforçada mais tarde, no preâmbulo do Código Administrativo de 1895¹⁸. Com esse pretexto, o legislador optou por uma solução distinta daquela que vinha assumindo, ou seja, determinou a distribuição das competências, respeitantes às matérias contenciosas administrativas (e tributárias), pelas comissões distritais, auditores administrativos e pelos magistrados da ordem judicial comum (juizes de direito)¹⁹. E, sempre com duas claras intenções: por um lado, controlar a despesa pública e, por outro, salvaguardar a manutenção de uma tutela efectiva, no campo das relações de direito administrativo, onde se incluía (como hoje, ainda, se inclui) a matéria tributária. Neste quadro, era entendimento do Governo que a natureza de tais matérias (administrativa e tributária) encaixavam no perfil habilitacional dos juizes de direito, o que denunciava a ideia de os tribunais administrativos não só, não serem necessários e, por conseguinte, um custo a cortar na despesa pública, como, porventura, nunca o teriam sido verdadeiramente; e, consequentemente, a ideia de uma organização judiciária administrativa (autónoma) que, de igual forma, também não o era. A natureza do conhecimento do juiz de direito convergia, nesse exercício, em direcção à natureza das matérias tributárias, entendidas

¹⁶ Esta condicionante seria, de novo, introduzida no regime da justiça administrativa, em 1925; porém, por pouco tempo.

¹⁷ Citamos, com interesse, uma passagem da obra, “*Estudos sobre Organização Administrativa*”, Coimbra, 1894, pp. 44 e ss, de FERNANDES, Francisco Joaquim, a qual reflecte, por um lado, o interesse em extinguir os Conselhos de Distrito, e por outro, em criar Tribunais administrativos: “*Nascido das eleições e das combinações partidárias, não podiam eles deixar de reflectir nas suas decisões as ideias e interesses que presidiram à sua constituição. Não representam a justiça; defendem a política dos seus amigos. Não são juizes; são apenas instrumentos. Não servem as leis; servem o seu partido ou o seu grupo.*”.

¹⁸ V. com interesse este excerto do preâmbulo do CA de 1895: “*Não propõe o Governo o restabelecimento dos extintos tribunais administrativos o que não corresponderia (...) à moderação que importa guardar nas despesas públicas (...)*”.

¹⁹ Cfr. os artigos 341.º, 342.º e 343.º, do CA 1895.

como “direito estrito”, pelo que, a atribuição da competência tributária à ordem judicial comum revelou-se natural e adequada aos fins de curto prazo, traçados pelo Governo²⁰.

Mas, ainda que esta segunda inflexão tivesse comprometido, neste período, a opção pela via da especialização, ela concretizou algo de muito relevante, que veio a ser a atribuição de executoriedade às decisões tomadas, no plano contencioso, pelo STA. Algo que, mesmo durante a vigência da organização judiciária administrativa (com dois graus decisórios) não se havia verificado.

Porém, tal realidade só se consumou, não com o CA de 1895, por falta de ratificação parlamentar, mas com a entrada em vigor do CA de 1896²¹, que possibilitou ao STA o julgamento e decisão dos recursos sobre a ilegalidade dos actos e despachos praticados pelo Governo, bem como dos recursos sobre decisões tomadas em sede de contribuições gerais do Estado²².

Deste modo assume-se, durante toda esta etapa, uma tendência com natureza mista, ou seja, com um interesse inovador, é certo, mas sempre com um corrector de pendor conservador, o que levou, sem qualquer hipótese alternativa, a uma espécie de esquizofrenia legislativa, no campo da justiça administrativa e tributária, sobretudo no plano (complexo) organizatório.

d) Em 1919, concretiza-se uma (nova) alteração do âmbito do contencioso administrativo. O sentido de tal mudança foi o de reorganizar uma estrutura de competência contenciosa que, até então, se revelava fragmentada. O Decreto 5224, de 8 de Maio de 1919, deu, assim, início a um processo de reorganização, actualizando as remunerações dos

²⁰ Não deixará, contudo, de ser curioso, o facto de, por um lado, se fundamentar numa necessidade de controlo de despesa pública a extinção dos tribunais administrativos, e por outro, aumentar significativamente o número de processos a correr nos tribunais judiciais comuns, concorrendo, desse modo, para o aumento da pendência. Veja-se, a título de curiosidade a previsão normativa prevista no artigo 355.º, do CA de 1895: “*Os processos do contencioso administrativo da competência dos juizes de direito são sujeitos a distribuição especial, constituindo uma classe à parte, e para eles não haverá férias senão em honra divina.*”. Como também não cumpre devido acerto o facto de se prever no mesmo diploma a passagem (transitória) dos juizes administrativos pelo cargo de “auditores administrativos”, até assentarem no corpo judicial comum, sendo que, para tal desiderato, teve o Governo de criar um imposto adicional (artigo 286.º, do CA de 1886).

²¹ Aprovado pela Lei de 4 de Maio de 1896.

²² Cfr. o artigo 352.º do CA de 1896. Com esta alteração, alargava-se, igualmente, o espectro da garantia do administrado/contribuinte, contra os actos praticados pelos órgãos do Estado, contrários à lei. V. a propósito, PEDROSA, António Lopes Guimarães, “*Curso de Ciência da Administração e Direito Administrativo*”, 1909, FERNANDES, Francisco Joaquim, “*Estudos sobre Organização Administrativa*”, Coimbra, 1894, pp. 24 e ss, e SARAIVA, Alberto da Cunha Rocha, “*Lições de Direito Administrativo*”, coligidas por Augusto Oliveira, Coimbra, Livraria Neves Editora, 1914, pp. 307 s, todas as obras disponíveis para consulta no sítio da Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa.

funcionários com tarefas atidas aos impostos. Tal medida, imbuída de um espírito motivacional, procurava ajustar o esforço desses funcionários, os quais viram as suas funções, e competências, aumentar substancialmente ao longo dos anos. Complementarmente, o legislador ordinário dota a estrutura administrativa (e contenciosa) com um sentido mais ordenado e eficiente. Com efeito, o Ministério das Finanças aprova, através do Decreto 5859, de 6 de Junho de 1919, um regulamento que concretiza, ao nível contencioso, uma edificação de 3 instâncias, sendo que o patamar (i) da 1ª instância se passou a definir ao nível dos concelhos, o (ii) da 2ª instância, ao nível dos distritos, e (iii) o da última instância, na própria DGCI, através do TSCCI:

(i) Em 1ª instância, o contencioso respeitante à matéria tributária, distribuía-se por vários órgãos administrativos²³, embora entendidos pelo legislador ordinário como órgãos (tribunais) contenciosos:

- α O julgamento e decisão de questões referentes ao imposto de selo competiam aos chefes das repartições de finanças das concelhias.
- β O julgamento e decisão dos processos referentes à contribuição de registo cabiam nas competências dos delegados do Procurador da República, distribuídos pelas comarcas.
- γ O julgamento e decisão das questões sobre a contribuição predial e sumptuária competiam às juntas de matrizes.
- δ O julgamento e decisão das questões sobre a contribuição industrial, contribuição de juros e quaisquer outras não especificadas, competiam às juntas de repartidores.

²³ Cfr. o artigo 76.º, do Decreto 5859, de 1919.

(ii) Em 2ª instância, delimitou-se uma jurisdição contenciosa reservada exclusivamente aos tribunais administrativos. Embora, assumam a mesma denominação, não devem, no entanto, ser confundidos com os tribunais administrativos previstos no CA de 1886. Por um lado, estes tribunais não tinham competência em 1ª instância, e por outro, não se compunham, exclusivamente, de magistrados; bem pelo contrário. Na sua composição encontrava-se um funcionário administrativo, com a função de Presidente, um auditor administrativo, embora sem direito de voto, o chefe da repartição distrital de finanças respectiva, como secretário, um representante da associação dos proprietários urbanos e rurais, e, eventualmente, um representante da associação industrial e comercial. Portanto, este “tribunal” mais não era do que um órgão administrativo, cujo exercício se afastava inevitavelmente dos ditames da necessária independência e imparcialidade.

(iii) Com entrada em vigor deste diploma, a competência para intervir em última instância passou a pertencer ao TSCCI²⁴. Na mesma senda da lógica exercida para a composição dos citados tribunais, este órgão compunha-se pelo Director Geral das Contribuições e Impostos, enquanto Presidente, por um auditor, também aqui sem direito de voto, pelo chefe de serviço da repartição de finanças competente para o processo de julgamento em 1ª instância, enquanto relator, um chefe de serviços – nomeado anualmente –, enquanto secretário, e dois vogais, escolhidos preferencialmente da estrutura da Direcção da Associação Central da Agricultura Portuguesa (1), e da Associação Comercial, Industrial, e dos Lojistas (1).

Em suma, esta nova organização revelava um conjunto de órgãos administrativos, composto por funcionários exclusivamente administrativos (pelo menos aqueles que tinham direito de voto), que no plano da justiça tributária, assumiam o intuito em preservar, primordialmente, um concreto interesse público, como fosse o de garantir a arrecadação de receitas tributárias.

Não podemos, portanto, falar de um verdadeiro complexo organizatório de justiça administrativa (ou tributária). Em rigor, tratava-se de uma estrutura administrativa, sob tutela do Ministério das Finanças, com funções contenciosas, é certo, mas sob motivações político-administrativas, e não de justiça.

²⁴ Cfr. os artigos 94.º e 100.º, do Decreto 5859, de 1919.

f) No ano de 1922, promove-se nova redefinição do regime tributário (expressão do legislador ordinário), através da Lei 1368, de 21 de Setembro. Portanto, não muito tempo depois de ter procedido a uma (nova) reestruturação do contencioso administrativo, o legislador volta a actuar no modelo da organização da justiça administrativa (e tributária), bem como das respectivas competências a atribuir.

Através deste diploma legal, procedeu, substancialmente, à actualização das regras moderadoras dos impostos e das contribuições (incidência objectiva e subjectiva, isenções, etc.). No entanto, e num aproveitamento justificado, o legislador ordinário estabeleceu a redefinição da estrutura contenciosa, administrativa e tributária. Sem qualquer menção a instâncias, ele determinou que o julgamento e decisão dos processos, relativos a todas as contribuições e impostos, teriam lugar ao nível dos concelhos e bairros fiscais de Lisboa ou Porto (ou antiga 1ª instância)²⁵. O órgão competente seria uma comissão, a qual se faria compor por três vogais (um delegado do Procurador da República, um conservador do registo predial e o chefe da repartição de finanças competente) e dois contribuintes, cuja nomeação dependia do tipo de imposto e contribuição subjacente à questão em julgamento. E, em sede recursiva, competia aos juizes de direito, uma vez mais, o poder-dever de julgar essas matérias²⁶. Retoma-se, assim, o interesse de atribuir aos juizes da ordem judicial comum a competência em matérias administrativas e tributárias, com todas as consequências daí decorrentes²⁷. Interesse esse que se viu reforçado com a atribuição da competência, para julgar os recursos (em última instância) das decisões proferidas pelos juizes de direito, às Relações distritais²⁸, cuja decisão passou a assumir carácter definitivo, isto é, sem admissibilidade de recurso²⁹. Por fim, e sem surpresa – até porque o artigo 85.º, da Lei 1368, assim o determinava, ao impor a revogação de toda a legislação anterior que determinasse em sentido contrário –, extinguiu-se a secretaria do TSCI, passando a Relação distrital a ser a nova instância superior da organização judiciária e tributária.

²⁵ Cfr. o artigo 74.º, da Lei 1368, de 1992.

²⁶ Cfr. o artigo 75.º, da Lei 1368, de 1992.

²⁷ Referimo-nos, sobretudo, à questão da pendência. Esta solução de transferir as competências sobre o julgamento de questões administrativas e tributárias para a ordem judicial comum revelou sempre ser uma opção incoerente, com consequências imponderadas. Em suma, nem se aumentou a eficiência no tratamento decisório sobre essas questões, como não se previu o aumento do congestionamento de litígios na ordem judicial comum.

²⁸ Cfr. o artigo 83.º, da Lei 1368, de 1992.

²⁹ Cfr. os artigos 16.º e 20.º, do Decreto 8538, de 15 de Dezembro de 1992.

Esta realidade durou até ao ano de 1924, início de um novo período reformista. Para trás, ficaram diversas outras realidades, e consequentes redefinições e reestruturações, onde sempre predominou uma recorrente e complexa lógica organizatória, primacialmente edificada em razão de um recorrente critério de controlo do despesismo público, de onde resultou, em nosso ver, um concreto prejuízo para a justiça administrativa (e tributária), avaliado por um significativo aumento da pendência processual tributária. Assim foi, sobretudo nos períodos em que a competência relativa às questões administrativas e tributárias migrava para a ordem judicial comum, por uma infindável produção legislativa – manifestamente complexa – sem qualquer sentido produtor, e, para além do mais, sem tempo para se firmar no quadro normativo. Períodos, esses, caracterizados inevitavelmente pela desconsideração da habilitação especial que os juízes, competentes para estas matérias, devem ter, não só respeitante aos momentos do conhecimento, análise, julgamento e decisão, como também ao modo de manifestação desses momentos, ou seja, independência e imparcialidade.

Alturas houve, durante esta fase evolutiva, em que ficou clara a confusão, e a indefinição dos objectivos a alcançar. E, nesse plano, para nós ficou igualmente claro, que o acolhimento exclusivo do critério economicista, no sentido de construir um complexo judiciário que corresponda a um controlo eficiente da despesa pública, não serve; pelo menos, se for tomado de modo exclusivo.

2.2. A definição de um complexo organizatório judicial tributário, especializado e autónomo (1924-1984)

a) Em 1924, através do Decreto 10223, de 27 de Abril, o legislador ordinário toma o pulso da organização do contencioso, referente às contribuições e impostos, e constata o óbvio: a sua estrutura, tal qual se encontrava montada, não só não funcionava, como colocava em risco o interesse essencial do Estado em arrecadar receitas tributárias que entendia lhe serem devidas. O processo de formulação deste diagnóstico veio a revelar algumas (genuínas) preocupações, sendo a principal delas, claro está, a excessiva pendência decisória. De facto, a

ordem judicial comum não havia revelado, de todo, capacidade para acrescentar, ao elenco das suas competências próprias, a competência tributária³⁰.

Neste contexto, a preocupação central do legislador passou a ser a de salvaguardar a arrecadação das receitas tributárias. De facto, se os processos tributários acabavam empilhados, sem qualquer decisão judicial final, os créditos do Estado ficavam em risco de não serem reclamados em tempo útil, e, por conseguinte, o seu principal meio de financiamento interno colocava-se em crise.

Dessa feita, o legislador decide, a partir deste momento, elevar o critério da eficiência, desvalorizando o critério economicista, na construção de uma solução viável e consequente, pois entendeu, tal como nós, que não se deve definir um complexo judicial (administrativo e tributário), apenas estribado numa lógica de redução de despesa. Daí, poderia suceder o nível de eficiência necessário – e note-se, não falamos obviamente de um nível mínimo – não ser garantido, o que implicaria, num futuro de curto ou médio prazo, nova ponderação e consequente redefinição do respectivo modelo organizatório, com as inerentes despesas que uma tarefa legislativa dessa dimensão sempre acarreta.

Ora, é nesta medida que a eficiência resulta objectivamente mais relevante, valendo desde logo, ao Estado, o maior interesse em ver os litígios resolvidos de forma célere, e as receitas tributárias que lhe são devidas, nos seus cofres, que, por preocupações de controlo despesista, arriscar ao longo dos anos, um recorrente nível de arrecadação de receitas abaixo do previsto, em sede orçamental e, consequentemente, um desequilíbrio das finanças públicas.

Claro está, a salvaguarda dos interesses do Estado não deve deixar de incluir, no seu âmbito, um nível de protecção dos direitos e dos interesses dos seus administrados/contribuintes, adequado, até porque o respeito e cumprimento do conteúdo do perímetro tutelar é, naturalmente, um interesse público, e por conseguinte do Estado. Por isso, o legislador ordinário procurou asseverar que a nova estrutura contenciosa administrativa (e tributária) garantisse, sem qualquer dúvida, tais direitos e interesses³¹, preservando, desse modo,

³⁰ Em nosso entender, esta consequência deveria ter sido prevista há muito. Bastaria compreender, por um lado, que até este período, o número de tribunais, bem como o de juizes, era reduzido, e sobretudo, limitado às principais cidades (Lisboa e Porto), e analisar, por outro, as experiências anteriores.

³¹ Leia-se, com interesse, o seguinte excerto, retirado do preâmbulo do Decreto 10223, de 27 de Abril de 1924: "*Os tribunais especiais criados por este decreto, dando a máxima garantia aos contribuintes, vão, também, garantir ao Estado que os processos do Contencioso das Contribuições e Impostos passarão a estar em dia.*"

não só o interesse público do Estado de arrecadar as receitas tributárias, como também a manutenção de uma tutela judicial efectiva.

Ainda nesta linha de pensamento, cuidou o legislador ordinário de compreender que o nível de especialização dos juizes, a quem competia o julgamento das questões administrativas (e tributárias), deveria ser elevado, e, sobretudo, concreto. Esta preocupação, que nunca havia sido considerada durante as reformas legislativas anteriores, passa a ser, desde este momento, uma relevante resolução, com consequências práticas bem relevantes. Com efeito, o conhecimento dos juizes de direito comum deixa de se considerar suficiente, sobretudo sobre as questões tributárias, das quais dependiam as receitas do Estado.

Porém, uma estrutura inteiramente especializada para as questões tributárias era tão-só um desejo que teria, agora, de aguardar alguns anos até, efectivamente, se realizar. Portanto, ainda que se apontasse o caminho de uma organização judiciária especializada, ela teria de se fazer compor, pelo menos num período inicial e transitório, por juizes de direito comum. Dessa feita, o Decreto 10223, de 27 de Abril de 1924, erigiu a seguinte estrutura contenciosa:

- i. O julgamento e decisão, em 1^a instância, cabiam na competência dos chefes de repartição de finanças³².
- ii. O julgamento dos recursos das decisões proferidas, em 1^a instância, cabia na competência dos tribunais de 2^a instância, instalados nas cidades de Lisboa e do Porto³³. Eram órgãos compostos pelo director de finanças respectivo, o qual assumia o papel de presidente do tribunal, e por dois juizes de direito (de 1^a instância).
- iii. No topo da organização, firmava-se o TSCCI, com competência para julgar os recursos das decisões proferidas pelos tribunais de 2^a instância. Este tribunal

³² Cfr. o artigo 1.º, do Decreto 10 233. No entanto, as matérias que cabiam na sua competência eram aquelas que se encontravam determinadas pela Lei 1368, de 1922, designadamente: imposto sobre o valor de transacções (artigos. 1.º e ss), contribuição industrial (artigos 10.º e ss), contribuição predial (artigos 23.º e ss), imposto sobre a aplicação de capitais (artigos 35.º e ss), imposto pessoal de rendimentos (artigos 47.º e ss), contribuição de registo por título oneroso (art.º 58.º).

³³ Cfr. o artigo 2.º, do Decreto 10 223. De notar, a propósito, que a distribuição da competência territorial por estes dois tribunais contenciosos das contribuições e impostos, determinava que ao tribunal de Lisboa cabiam os recursos das decisões proferidas em metade dos distritos do continente, bem como da totalidade dos distritos insulares. Dos restantes, a competência cabia ao tribunal do Porto.

compunha-se pelo Director Geral das Contribuições e Impostos, até porque funcionava numa DGCI, e de dois juizes de direito (de 2ª instância), ou do Supremo Tribunal de Justiça (STJ)³⁴, sendo estes, como os juizes de direito atribuídos aos tribunais de 2ª instância, nomeados, em sede de comissão, pelo Ministro da Justiça e dos Cultos, por um ano.

b) O período reformista, iniciado com a reforma de 1924, haveria de abrigar uma segunda reforma, esta datada de 1929, com a aprovação do Decreto 16 733, de 13 de Abril³⁵. O intuito em promover um nível de especialização adequado às questões tributárias – previsto em 1924 – tomou maior sentido com a introdução do princípio da inamovibilidade no quadro dos tribunais contenciosos das contribuições e impostos. Com efeito, procurou-se assegurar que os juizes que compunham estes tribunais tivessem as mesmas garantias que se apresentavam aos juizes da ordem judicial comum e que, dessa feita se reforçasse a efectiva garantia de uma justiça tributária especializada³⁶. O princípio da especialização passava a destacar-se na materialização da volição do legislador ordinário.

Este quadro reformador pretendia, como já afirmámos, assegurar uma organização judicial tributária, eficiente e célere, que ponderasse devidamente os interesses esgrimidos em litígio. Para tal desiderato, e tendo ciente que, na perspectiva do legislador, o sujeito passivo tudo faria para evitar o devido pagamento do tributo, seria necessário, senão fundamental, que a justiça tributária se revelasse imparcial, desinteressada, e sobretudo, competente.

Nesta linha, a reforma de 1929 assume, e concretiza, a vontade de afastar do exercício jurisdicional das questões tributárias, os funcionários estaduais, designadamente os directores

³⁴ Cfr. os artigos 3.º e 4.º, do Decreto 10 233. Não deixará de estranhar o facto de os juizes, nomeados pelo Ministro da Justiça, terem de prestar compromisso de honra perante o director de finanças ou perante o director geral das contribuições e impostos, consoante a instância a que respeitassem.

³⁵ Em rigor, não se pode verdadeiramente falar de uma segunda reforma; antes, de uma redefinição à estrutura cogitada pelo legislador em 1924, pelo que, será, porventura, mais adequado, falar de um processo de finalização à reforma de 1924, tendo em conta as propostas de melhoria apresentadas por uma comissão, em 1926. Neste sentido, o legislador afirma, no preâmbulo do Decreto 16 733: “*Completa-se a reforma dos principais impostos com a reforma do contencioso, modificando-se agora nalguns pontos o trabalho apresentado pela comissão de 1926 e que não chegou a ser aproveitado, tanto na organização e competência dos tribunais como nas formalidades do processo.*”.

³⁶ V. a propósito, os Decretos 12 173, de 23 de Agosto, e 12 661, de 16 de Novembro, ambos de 1926, com especial atenção à inamovibilidade dos juizes, e ao alargamento da duração dos seus mandatos, de um para seis anos.

das finanças e o director geral das contribuições e impostos. Assim, o Decreto 16 733 apresentava, e distribuía, o seguinte quadro de competências:

- i. A 1ª instância manteve-se confiada aos chefes de repartição de finanças (tribunais do contencioso das contribuições e impostos). Embora se admita esta opção como contrária a uma justiça tributária isenta e imparcial, o facto é que a sua motivação se prendeu com o argumento de falta de meios adequados e, sobretudo, de sobrecarga processual. Em rigor, o intuito do legislador seria de transferir estas competências para o delegado do Procurador da República, para os notários (a designar), nos concelhos sem comarca, e para juizes especiais, nos casos de Lisboa e Porto. No entanto, não se considerou que estes órgãos tivessem a capacidade de assumir um aumento considerável de processos, pelo que se manteve a solução de 1924, agora limitada ao contencioso das contribuições e impostos e às transgressões das leis e regulamentos tributários.
- ii. Em consonância com a vontade do legislador, o patamar da 2ª instância passou a compor-se exclusivamente de juizes de direito (três), ainda que no seu elenco se encontrassem funcionários do Estado, embora como representantes da Fazenda Nacional, com o intuito de precaver a devida actuação, como fosse nos casos de recurso, de interesse do Estado. Porém, e em nosso entender, de modo inexplicável, o legislador decide extinguir o tribunal do Porto, justificando-se, por um lado, com o diminuto número de processos aí existentes e, por outro, pelo aproveitamento da poupança daí decorrente no investimento deste novo quadro judicial tributário. De facto, não conseguimos compreender esta medida, a qual se torna ainda mais inexplicável, quando se previa, precisamente nesta decisiva fase, uma maior disponibilidade, concretamente de um adequado número de tribunais, e de condizente distribuição territorial. Ora, não foi esse o entendimento do legislador, que não escondendo a necessidade de recuperar o critério economicista, determinou a circunscrição da 2ª instância a um único

tribunal, com sede em Lisboa, onde, comprovadamente, se revelavam os mais sérios problemas de pendência³⁷.

- iii. O TSCCI continuou a ser o órgão competente para julgar os recursos das decisões proferidas em 2ª instância. No mesmo sentido da operação levada a cabo junto dos tribunais de 2ª instância, este órgão passou a compor-se, exclusivamente, de três juizes de direito, e um representante da Fazenda Nacional (Director-Geral), este último sem qualquer poder decisório.

Esta reforma trouxe consigo elementos muito importantes, sendo de salientar a preocupação em se definir uma organização judiciária tributária eficiente e célere, sem descuidar o necessário equilíbrio entre as partes envolvidas nos litígios de natureza tributária (Estado-Contribuinte), almejando os interesses do Estado e a preservação do quadro de garantias dos contribuintes e interessados.

Nessa perspectiva, concentrou o legislador os seus esforços na concretização de uma justiça tributária imparcial e desinteressada, onde os funcionários do Estado se apresentaram com um papel de actuação residual, sobretudo em sede de recurso, e onde os tribunais assumiram (finalmente) a função de aplicar o direito tributário (dos impostos), com a imparcialidade naturalmente exigida, atribuindo aos juizes o correspondente (e exclusivo) papel operativo.

Pese embora a imperfeição desta operação, o facto é que o seu resultado se deve assumir como positivo. Para tal consideração, muito releva o facto de ter sido este o momento histórico em que, pela primeira vez, o legislador definiu um complexo judicial tributário, com natureza autónoma, assente no princípio da especialização dos seus agentes; motivo, decerto, bem atendível na consideração deste momento como um ponto de viragem, no desbravamento de um caminho com vista à construção de jurisdição tributária.

No plano evolutivo, as opções legislativas passaram a assumir uma motivação mais ponderada, encaminhada pela experiência da fase anterior, e os objectivos resultaram mais claros, destacando-se, nesse campo, a maior consideração do critério da eficiência na execução

³⁷ Cfr. o artigo 3.º, do Decreto 16 733.

do regime legal tributário. Além do mais, verificou-se uma efectiva disponibilização de meios de apoio e reforço, assentes, de modo inovador, nos princípios de especialização e de inamovibilidade dos juizes, agora agentes exclusivos da aplicação do direito tributário. De facto, e em rigor, uma magistratura especializada, autónoma e imparcial (desinteressada).

No entanto, embora tenha aumentado a clarividência e a assertividade do legislador, o facto é que se denota, ao longo deste período reformista (1924-29), uma desnecessária precipitação, colocando a descoberto a impreparação para receber as diversas e necessárias mudanças, sobretudo ao nível da 1ª instância, como ainda, se confirma uma recorrente contradição, ao recolher, uma vez mais, o critério economicista na redefinição da rede de tribunais de 2ª instância.

O resultado desta senda reformista iria durar apenas até 1933, altura em que as circunstâncias políticas determinaram uma nova orientação logística, redefinida ao nível dos meios, e reforçada ao nível dos objectivos a atingir. Por conseguinte, a concepção de uma organização judiciária tributária autónoma não só se iria manter, como reforçar, enquanto a qualidade de uma justiça independente iria ser fortemente contrariada, até diríamos, afastada pelo legislador ordinário.

c) A passagem para um novo regime político (Estado Novo) não foi, por si só, um motivo suficiente para o legislador ponderar acabar a reforma da justiça tributária; não o foi, de todo. Na verdade, o espírito reformista herdado por este novo regime político iria manter-se até aos anos 60, altura em que, finalmente, o legislador entendeu complementar a reforma do contencioso, por força de uma expectável reforma ao direito adjectivo, concretamente com a reorganização e redefinição dos impostos, através da entrada em vigor do Código de Processo das Contribuições e Impostos (CPCI)³⁸.

Com esse pretexto, a aprovação dos Decretos 43 383 e 43 384, ambos de 7 de Dezembro de 1960, estabeleceu, na sua linha (reforçada) de objectivos: a promoção do reforço do princípio da independência e da autonomia dos órgãos judiciais, a introdução a uma reforma do contencioso, bem como do processo preparatório e de fiscalização do processo administrativo de tributação e, ainda, a possibilidade de recurso a um conjunto de meios procedimentais e

³⁸ Cfr. o Decreto-Lei 45 005, de 27 de Abril de 1963.

processuais, estribados na especialização dos órgãos judiciais, tidos como um eficiente meio de combate à pendência decisória.

Com efeito, a partir desta data, e em termos práticos, a estrutura judicial tributária passou a compreender, em 1ª instância, o julgamento e decisão de questões tributárias, por tribunais, e não pelos órgãos administrativos, aos quais competia o lançamento e determinação da liquidação dos impostos. Em 2ª instância, passava a existir apenas um tribunal, com sede em Lisboa, e, por fim, em última instância, competia à 2ª secção do STA, o julgamento de decisão das questões para as quais era competente o extinto TSCCI³⁹.

De modo exemplificativo:

- i. Em 1ª instância, o legislador ordinário aproveita a experiência dos tribunais privativos de Lisboa e do Porto, até então competentes em processos de execução fiscal, e transfere para o leque das suas competências, aquelas que estavam atribuídas aos chefes de repartição de finanças de Lisboa e do Porto⁴⁰. Contudo, e uma vez mais, por falta de meios, nos restantes distritos não haveria lugar à realização dessas transferências, pelo que se mantiveram competentes os respectivos chefes de repartição de finanças (tribunais de contencioso das contribuições e impostos). De notar, ainda, o facto de o legislador ter eliminado os valores de alçada para estes tribunais; embora, exceptuando os casos dos tribunais dos distritos de Lisboa e Porto⁴¹. Em nosso entender, o legislador previu contrariar o aumento significativo de processos nestes últimos tribunais.
- ii. Em 2ª instância, manteve-se apenas um tribunal, com sede em Lisboa, que se poderia compor de um máximo de oito juizes, devidamente nomeados pelo Ministro das Finanças⁴².

³⁹ Cfr. o artigo 9.º, do Decreto-Lei 23 185, de 30 de Outubro de 1933, bem como os artigos 1.º, al. b), e 22.º, do Decreto-Lei n.º 40 768, de 8 de Setembro de 1956.

⁴⁰ Cfr. o artigo 1.º, do Decreto-Lei 43 383, de 7 de Dezembro de 1960.

⁴¹ Cfr. o artigo 4.º, do Decreto-Lei 43 383, de 7 de Dezembro de 1960.

⁴² Cfr. o artigo 1.º, do Decreto-Lei 43 384, de 7 de Dezembro de 1960.

- iii. Em última instância, seria competente para julgar os recursos das decisões tomadas em 2ª instância, o STA, através da sua 2ª secção, referente ao Contencioso das Contribuições e Impostos. Este tribunal era composto por 13 juizes, sendo todos eles nomeados pelo Presidente do Conselho; de resto, era junto da Presidência do Conselho que este tribunal funcionava⁴³.

d) O rol das medidas apresentadas em 1960 teve o seu remate final no ano de 1963, com a aprovação (i) do CPCI, e (ii) da Lei de Organização dos Serviços de Justiça Fiscal (LOSJF)⁴⁴:

- i. O CPCI configurava, sinopticamente, dentro do quadro da acção tributária, enquanto meio de realização da justiça tributária, duas formas de processo, um denominado por gracioso, e um outro denominado por judicial⁴⁵. Ao processo gracioso, para o qual seria competente a administração fiscal (tributária), atribuíam-se a reclamação ordinária e a reclamação extraordinária⁴⁶. Por sua vez, ao processo judicial, para o qual seriam competentes os tribunais contenciosos, atribuíam-se os processos de impugnação judicial, de transgressão, de execução fiscal, e os processos especiais⁴⁷.
- ii. Através da LOSJF, o legislador procurou assegurar a melhoria do funcionamento dos tribunais com competência tributária, assim como reorganizou as funções e a distribuição dos funcionários administrativos, incluindo o Ministério Público das contribuições e impostos, por esses mesmos tribunais, de modo a garantir melhor eficiência, celeridade, mas sobretudo, maior e melhor controlo e fiscalização das várias fases atidas aos processos de impugnação judicial. Foi, portanto, com esse sentido, que o Ministério Público das contribuições e impostos passou a ser o promotor da acção de justiça fiscal, e responsável pela

⁴³ Cfr. o artigo 3.º, do Decreto-Lei n.º 40 768, de 8 de Setembro de 1956.

⁴⁴ Cfr. os Decretos- Lei 45 005 e 45 006, de 27 de Abril de 1963.

⁴⁵ Cfr. o artigo 48.º do DL 45 005, de 27 de Abril de 1963.

⁴⁶ Cfr. os artigos 4.º, 77.º e ss, do DL 45 005, de 27 de Abril de 1963.

⁴⁷ Cfr. quanto ao processo de impugnação, os artigos 5.º, 89.º e ss, quanto à transgressão, os artigos 103.º e ss, quanto à execução fiscal, os artigos 144.º e ss, e quanto aos processos especiais, o artigo 253.º, todos do DL 45 005, de 27 de Abril de 1963

verificação do cumprimento da legislação tributária, embora com especial afecto à posição do Estado⁴⁸, sempre coadjuvado pelo novo Serviço de prevenção e fiscalização tributária⁴⁹. E, no topo desta estrutura hierárquica, o Ministro das Finanças, com um papel de enorme relevo, concentrando em si vários e diversos poderes⁵⁰, procurando assegurar os interesses e as intenções fiscalizadoras do legislador.

e) O quadro argumentativo, apresentado pelo legislador ordinário, motivador da realização da reforma de 1960-63, cuidou de cumprir as linhas gerais apresentadas no homólogo quadro reformista de 1924-29. A manutenção (e reforço) do princípio da especialização e da autonomia dos órgãos de justiça tributária revelou-se, desse modo, o elemento caracterizador do interesse de continuidade.

Indo mais além, elevou-se a necessidade de se reformar o direito adjectivo, através da aprovação do CPCI, a importância de se agilizar os meios processuais, concretamente ao nível dos tribunais de 1ª instância, e, por último, a essencial tarefa de melhorar o sistema de acompanhamento, verificação, e fiscalização, de todas as fases do processo tributário.

Com estas condições, as soluções tomadas concretizaram, no seu conjunto, uma estrutura, em nosso entender, demasiadamente administrativa, onde a justiça tributária, embora maioritariamente autónoma, e substancialmente especializada, não podia deixar de se sentir “dominada” pelas atenções funcionalmente rigorosas, e exemplarmente determinadas pelo aparelho administrativo e, sobretudo, subtraída de uma exigível e efectiva independência.

Portanto, havia ainda de se considerar útil aguardar um momento mais propício para, finalmente, se assumir um complexo organizatório capaz de aplicar a justiça tributária, de modo inequivocamente autónomo, especializado, e independente.

Por tudo o que foi exposto, não podemos deixar de concluir que as reformas operadas nesta segunda fase evolutiva tiveram, na sua maioria, um papel positivo, revelando, nessa medida, traços de maturidade, onde as linhas de convicção racional não se devem deixar dominar por oportunos ímpetos, de natureza política ou economicista, muitas vezes responsáveis

⁴⁸ Cfr. a título exemplificativo, os artigos 48.º, 50.º, e 54.º, da LOSJF.

⁴⁹ Cfr. o artigo 68.º e ss, da LOSJF.

⁵⁰ Cfr. o artigo 2.º, 9.º e 10.º, do Decreto-Lei 45 006, de 27 de Abril de 1963, e ainda,, os artigos 24.º, n.º 2, 39.º, 42.º, 44.º e 47.º, da LOSJF.

pela desconsideração do valor da experiência e, conseqüentemente, de uma ponderação analítica objectiva, coerente, e conseqüente.

2.3. A constitucionalização de uma ordem jurisdicional administrativa e tributária (1976 – dias de hoje)

Não podemos dar início à análise deste último segmento evolutivo, sem esclarecer o seguinte ponto: a natureza (qualidade) dos tribunais das contribuições e impostos não se confundia, a esta altura, com a natureza do elenco habilitacional dos seus agentes, melhor dito, dos seus juízes.

Até ao momento em que o poder constituinte decidiu constitucionalizar a justiça tributária, a mesma era considerada, e aceite, como uma justiça especial. E, pese embora, o legislador sempre ter misturado o conceito “especial” com o conceito “especializado”, o facto é que nos quer parecer que eles não são idênticos. Em rigor, um tribunal de competência especializada não se confunde com um tribunal especial, na medida em que a motivação da sua existência não será, ou não deverá ser a mesma. Senão vejamos.

Para se destrinçar se um tribunal é especial ou especializado, é, em nosso entender, necessário verificar o seu elemento impulsionador. Nessa conformidade, entendemos que a existência de um tribunal especial deriva de motivações pontuais, decorrentes de circunstâncias muito particulares, que, em princípio, não determinaram a sua previsão normativa. Aí bem se falará de um tribunal especial, ou seja, um tribunal especialmente criado para o julgamento deste (s) ou daquele (s) caso (s) em concreto, findo o qual, o tribunal deve deixar de existir.

Já o tribunal especializado justifica a sua existência, seja num quadro de autonomia, seja numa lógica de compartimentação – dentro de uma ordem jurisdicional de competência muito mais abrangente – com a exigência de um elevado nível de conhecimento (dos seus juízes), sobre determinadas matérias, revelando-se, nesse campo, mais preparado para o julgamento de qualquer questão que daí possa despontar. E, não será pelo fim do julgamento de um caso, ou vários casos, que o tribunal deixará de existir; bem pelo contrário, atenta a previsibilidade de

constância (no tempo) da realidade jurídica subjacente a essas questões, a tendência deverá até ser pela manutenção desse (s) mesmo (s) tribunal (ais), por tempo indefinido⁵¹.

Portanto, se até à reforma dos anos vinte, a concepção da justiça tributária se definia como uma justiça especial, a partir daí, ela viria a revelar-se tendencialmente especializada.

a) A CRP de 76 consagrou, pela primeira vez, ao nível constitucional, a possibilidade de existirem tribunais fiscais⁵². Esta vontade prendeu-se, primordialmente, com o interesse de se constitucionalizar uma estrutura judiciária administrativa e tributária, de cariz especializado, a qual de facto existia, e se vinha edificando há muito, e cuja manutenção se revelava útil, pelo que, a sua não inclusão no texto constitucional redundaria na sua inconstitucionalidade; o que seria, obviamente, contraproducente.

Dessa feita, o poder constituinte decidiu prever a sua existência, ao nível constitucional, garantindo-lhe, desse modo, uma dignidade, há muito justificada. No entanto, esta previsão constitucional não estabelecia a existência de uma estrutura complexa, e organizada, de uma jurisdição tributária; apenas, assegurava que um conjunto determinado de tribunais pudesse – se assim fosse útil – existir, autonomamente, com a competência (especializada) para julgar as questões relacionadas com as matérias de natureza tributária.

b) Em 1983, o Governo, através de autorização legislativa⁵³, promove nova reforma no quadro da justiça administrativa e tributária. Através de um único diploma legal, o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF)⁵⁴, reviu-se o processo do contencioso administrativo, com o particular intuito de salvaguardar “(...) a participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito”⁵⁵, reformulou-se a organização e a competência dos tribunais administrativos, assim como, de igual forma, se reviu o processo dos tribunais fiscais, e se remodelou a sua orgânica e competência.

⁵¹ Veja-se, com interesse, a opção do legislador, plasmada neste pequeno excerto, do preâmbulo do DL 45 006, de 27 de Abril de 1963, que agora reproduzimos: “*Dá-se, com o presente diploma, o decisivo passo no sentido de atribuir a órgãos judiciais especializados todo o julgamento das questões emergentes do acto tributário.*”.

⁵² Cfr. o artigo n.º 212, n.º 3, da CRP de 76.

⁵³ Cfr. a Lei 29/83, de 8 de Setembro.

⁵⁴ Cfr. o DL 129/84, de 27 de Abril, ou abreviadamente ETAF de 84.

⁵⁵ Cfr. o artigo 268.º, n.º 3, da CRP de 76.

A motivação desta nova, e profunda, reforma prendeu-se com a necessidade de se atribuir maior eficácia ao funcionamento dos TAF, assim como de garantir maior protecção aos administrados e aos sujeitos passivos.

No entanto, o legislador deu, ainda, conta de um outro interesse, este claramente inovador: permitir aos tribunais um maior acesso às relações administrativas e fiscais controvertidas. E, assim, a par da organização e da competência dos TAF, também o paradigma da justiça tributária começava a alterar. Pelo menos, a exclusividade do acto tributário havia-se afastado, e em breve, seria possível destacar-se, como âmbito material da sua competência, as questões emergentes da relação jurídica tributária.

Em termos sucintos, a reforma de 1984 determinou as seguintes (principais) linhas de força:

- i. Revisão da organização, e da competência, dos tribunais administrativos e tributários.
- ii. Concentração das normas reguladoras das justiças administrativa, fiscal (aduaneira), e tributária, num só diploma legal, o ETAF.
- iii. Redefinição da função jurisdicional dos tribunais administrativos e tributários, substituindo o acto tributário, enquanto âmbito material, pelos conflitos de interesse públicos e privados no âmbito das relações jurídicas administrativas e tributárias⁵⁶.
- iv. A admissibilidade de meios alternativos de resolução litigiosa, no domínio do contencioso administrativo, de responsabilidade civil por força de actos de gestão pública, e ainda, do contencioso das acções de regresso, através de tribunais arbitrais.

Daí resultou o seguinte quadro judiciário tributário:

⁵⁶ Cfr. o artigo 3.º, do ETAF de 84.

- α Limitados à 1ª instância, passaram a ser competentes para julgamento e decisão das questões de natureza tributária, os tribunais tributários de 1ª instância⁵⁷, ficando reservada como sua sede e área de intervenção (jurisdição), aquelas que estavam atribuídas aos extintos tribunais de 1ª instância das contribuições e impostos⁵⁸.
- β Com competência até à segunda instância, passou a existir um (único) Tribunal Tributário de 2ª instância, com sede em Lisboa, embora a sua jurisdição se distribuisse por todo o território nacional⁵⁹. A sua competência distribuía-se por duas secções, uma concernente ao contencioso tributário geral, e uma outra responsável pelo contencioso aduaneiro (fiscal)⁶⁰.
- γ Com competência para decidir em última instância, surgiu o Supremo Tribunal Administrativo, cuja jurisdição compreendia todo o território nacional e o território de Macau⁶¹. Este tribunal julgava e decidia questões de natureza tributária, através da sua Secção de Contencioso Tributário, a qual se repartia por uma subsecção de contencioso tributário geral e por uma subsecção de contencioso aduaneiro⁶². De salientar, ainda, a possibilidade de este tribunal poder também julgar questões tributárias, concretamente em sede recursiva, através do seu Plenário⁶³.

⁵⁷ Por uma razão de comodidade, passaremos, de ora em diante, a referir a estes tribunais, com competência exclusiva para intervir, e decidir, apenas em 1ª instância, como tribunais tributários (Tt), se bem que, em nosso entender, todos os tribunais que se incluíam na ordem jurisdicional tributária sejam, efectivamente, tribunais tributários, mesmo que actuem sob a forma de Secção de Contencioso (tributário), dentro do TCA ou do STA, ou mesmo que tenham denominação resultante de um quadro de agregação (tribunais administrativos e fiscais), sendo que neste último seria mais rigorosa a denominação de Tribunais Tributários.

⁵⁸ Cfr. o artigo 58.º, do ETAF de 84.

⁵⁹ Cfr. o artigo 36.º, n.º 1, do ETAF de 84.

⁶⁰ Cfr. os artigos 41.º e 42.º, do ETAF de 84.

⁶¹ De notar, contudo, que o território de Macau cabia, de forma exclusiva, na jurisdição do STA. Cfr. o artigo 14.º, n.º 1, do ETAF de 84.

⁶² Cfr. o artigo 14.º, n.º 4, do ETAF de 84.

⁶³ Cfr. o artigo 22.º, alíneas a) e b), do ETAF de 84.

c) Deste modo, com a entrada em vigor do ETAF, o quadro de justiça tributária renovava-se, e aproxima-se da projecção imposta pelo legislador constituinte; contudo, esta aproximação revela-se apenas, e tão-só, isso mesmo, uma aproximação, e não uma concretização efectiva. Como referimos, a CRP de 76 definia uma (substancial) orientação: a possibilidade de existir um corpo de tribunais com competência para julgar questões de natureza administrativa e fiscal. Porém, essa orientação pré-determinava uma consequência óbvia: tal complexo organizatório teria, forçosamente, de se revelar (e organizar) dentro do poder judicial⁶⁴; o que, de facto, e incompreensivelmente, desde logo, não sucedeu.

Com efeito, apenas os tribunais administrativos passaram para a tutela do Ministério da Justiça. Quanto aos tribunais tributários e aos tribunais fiscais (aduaneiros), a tutela continuava a pertencer ao Ministério das Finanças (e do Plano), implicando que os funcionários das suas secretarias se mantinham como funcionários das Finanças e, conseqüentemente, regidos por estatuto próprio⁶⁵.

Além do mais, esta reforma não serviu, ainda, para concretizar uma almejada (e necessária) tutela jurisdicional plena e efectiva. Em rigor, estava-se, ainda, perante uma jurisdição de legalidade, da qual sobressaía, enquanto instrumento primacial de defesa, o recurso contencioso contra o acto tributário, com fundamento na sua ilegalidade; portanto, um contencioso meramente de anulação⁶⁶.

d) Foi através da segunda revisão constitucional (89), que o legislador constituinte constitucionalizou a ordem jurisdicional administrativa e tributária. Por fim, o decisivo passo estava dado, e, finalmente se erguia um novo complexo organizatório de tribunais, com competência especializada para conhecer das matérias administrativas e tributárias, cuja

⁶⁴ Neste sentido, v. OLIVEIRA, António Cândido de, "*A reforma da organização dos tribunais administrativos e tributários*", in *Cadernos de Justiça Administrativa* (CJA), N.º 22, Julho/Agosto, Cejur, 2000, pp 18 e ss.

⁶⁵ Cfr. os artigos 76.º, n.º 2, do ETAF de 84, e o DL 24/84, de 16 de Janeiro de 1984, diploma que aprovou o Estatuto Disciplinar dos Funcionários e Agentes da Administração Central, Regional e Local.

⁶⁶ Cfr. o artigo 269.º, n.º 3, da CRP 76. Não nos deixa indiferente o facto de o legislador ordinário não ter incluído na competência dos tribunais tributários, o conhecimento de acções para reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido em matéria fiscal; aliás, só no quadro da jurisdição administrativa se possibilitava esse conhecimento, ainda que de modo limitado. Pelo que, em nosso entender, o legislador ordinário não acompanhou, como deveria, a determinação do legislador constituinte, quando este, através da 1ª revisão constitucional, posicionou, inovadoramente, esse tipo de acção, no quadro das garantias dos cidadãos, portanto, dirigidas quer aos administrados, como aos contribuintes. Por tal facto, quer-nos parecer que o ETAF de 84, em matéria tributária, não acolheu todos os meios de defesa que a Constituição impunha que acolhesse, resultando, desse modo, um elenco de competências manifestamente subtraído.

actividade se devia desenrolar de forma autónoma da ordem judicial comum. Firmava-se, por via da Constituição, uma jurisdição administrativa e uma jurisdição tributária, com carácter obrigatório, especializada e plena, ou seja, de legalidade e juridicidade (VIEIRA DE ANDRADE)⁶⁷.

Ora, a consagração constitucional de uma jurisdição tributária autónoma teve notórias implicações ao nível das opções do legislador ordinário, fosse com respeito à (i) redefinição legal das respectivas competências, através do respectivo processo e procedimento, fosse com respeito à (ii) redefinição da sua organização:

(i) Com efeito, desde esse momento, se veio a concretizar uma profusão legislativa sobre os mais diversos planos operativos da justiça tributária, sendo relevante salientar:

α A aprovação da Lei de Processo dos Tribunais Administrativos (LPTA), através do Decreto-Lei 267/85, de 16 de Julho⁶⁸.

β A entrada em vigor do Código de Processo Tributário (CPT)⁶⁹, em 1991, e consequente revogação do CPCI, motivado, principalmente, pela reforma fiscal da tributação directa (dos códigos de IRS, IRC, Contribuição Autárquica e IVA), a qual, segundo o próprio legislador, evidenciava um maior nivelamento das partes da relação jurídica tributária⁷⁰, que se apresentavam, agora, com uma maior definição, fosse pelo reforço da garantia de defesa dos direitos e interesses do contribuinte, fosse pela

⁶⁷ V. ANDRADE, José Carlos Vieira de, "Âmbito e limites da jurisdição administrativa", CJA, N.º 22, Julho/Agosto, Cejur, 2000, pp 7-8.

⁶⁸ Em rigor, não existia um diploma legal que regulasse, exclusivamente, a actividade processual nos tribunais tributários. Desse modo, este diploma também se dirigia aos tribunais tributários, embora de forma quase acessória, isto é, sempre que os meios processuais se revelassem comuns à jurisdição administrativa e às jurisdições tributária (e fiscal). Cfr. os artigos 130.º e ss, do DL 267/85.

⁶⁹ Aprovado pelo Decreto-Lei 154/91, de 23 de Abril. De notar, o próprio procedimento tributário também se regulava neste código, sendo denominado por *Processo Administrativo Tributário*. Cfr. o seu artigo 71.º.

⁷⁰ O legislador refere, no seu preâmbulo, "*Exprime também uma nova relação entre a administração fiscal e contribuinte, fundada numa muito mais estrita vinculação legal da primeira em todos os seus actos e na plena devolução ao segundo da responsabilidade dos seus comportamentos e declarações. A presunção da verdade dos actos do Fisco foi substituída pela presunção da verdade dos actos do cidadão-contribuinte, cabendo ao Fisco (...) fundamentar não apenas o seu uso, mas a própria quantificação da matéria tributável apurada, a qual é finalmente, susceptível de completa apreciação pelos tribunais tributários.*"

limitação da actuação da administração tributária, sob sindicância dos tribunais tributários.

- γ Em 1997, realiza-se a terceira revisão constitucional, a qual veio alargar o âmbito dos direitos e das garantias dos administrados⁷¹. Nessa esteira, impunha-se conformar a legislação ordinária, adequando aos novos meios processuais introduzidos no quadro da justiça tributária – bem se podendo, agora, falar de uma tutela jurisdicional efectiva e plena⁷² – devida regulação. Pelo que, naturalmente, o legislador compreendeu que o CPT não se mostrava, a esse nível, suficiente. Era, portanto, preciso alterar este quadro regulador. Dessa feita, e sob estes argumentos, foi aprovada, em 1998, a Lei Geral Tributária⁷³. O seu intuito foi, segundo o legislador, o de clarificar e sistematizar os direitos e garantias dos contribuintes e os poderes da administração fiscal. A sua importância é, seguramente, inquestionável, assumindo um papel determinante na reforma do contencioso tributário⁷⁴. Podemos salientar, de entre os seus méritos: a clarificação dos princípios da justiça tributária⁷⁵, o aprofundamento do conceito de relação jurídica tributária⁷⁶, e a adequação dos novos meios processuais, introduzidos pela terceira revisão constitucional, ao processo e procedimento tributário, reveladores de uma tutela jurisdicional plena e efectiva⁷⁷.

⁷¹ No novo elenco dos meios processuais Cfr. o artigo 182.º, da Lei 1/97, de 20 de Setembro.

⁷² V. ALMEIDA, António Duarte de, et al., *“A caminho da plenitude da justiça administrativa”*, CJA, N.º 7, Janeiro/Fevereiro, Cejur, 1998.

⁷³ Aprovada pelo Decreto-Lei 398/98, de 17 de Dezembro.

⁷⁴ V. SILVA, Isabel Marques da, *“Algumas considerações em torno do Código de Procedimento e de Processo Tributário”*, CJA, N.º 23, Setembro/Outubro, Cejur, 2000, pp. 12 e ss.

⁷⁵ Destacamos, exemplificativamente, os princípios da legalidade tributária, art.º 8.º, os princípios da igualdade, proporcionalidade, justiça, imparcialidade e celeridade, art.º 55.º, e o princípio da colaboração, art.º 59.º.

⁷⁶ O legislador define, pela primeira vez, o conceito da relação jurídica tributária, considerando todas aquelas relações estabelecidas entre a administração tributária, agindo como tal, e as pessoas singulares e colectivas e outras entidades legalmente equiparadas a estas. Cfr. o art.º 1.º, n.º 2. Sobre a delimitação deste conceito, embora na perspectiva (objectiva) da relação jurídica administrativa, v. ANDRADE, José Carlos Vieira de, *“Âmbito e limites”*, CJA, pp. 9 e ss.

⁷⁷ Cfr. o artigo 101.º, da LGT de 98.

- δ Consequentemente, e até reforçando o carácter fundamental do diploma LGT, aprova-se, em 1999, o Código de Procedimento e Processo Tributário. No seu quadro expositivo de motivos, é de destacar: a exigência de adaptação das disposições dos códigos e leis tributárias, designadamente do CPT, em resultado da aprovação da LGT; a necessária harmonização das leis tributárias, ao Código de Processo Civil (CPC), reformado em 1995, por força do princípio da subsidiariedade⁷⁸; e, por último, a aprovação de uma regulamentação tributária (procedimental e processual) que assegure uma devida (simplificada e célere) justiça tributária.
- ε Por fim, já em 2002, é aprovado novo ETAF⁷⁹, diploma que, de resto, e apesar de todas as suas alterações, se encontra actualmente em vigor, e através do qual se remeteu para posterior intervenção legislativa, a feitura de novo quadro organizatório para os tribunais tributários, designadamente quanto à determinação das respectivas sedes, jurisdições, do número de juízes, e, por fim, das necessárias declarações de instalação⁸⁰.

(ii) Também no quadro organizatório, o trabalho do legislador ordinário foi considerável. Destacaremos os seguintes momentos:

- α Em 29 de Novembro de 1984, é aprovado o primeiro diploma complementar do ETAF 84⁸¹, o qual cuidou de reformular o modelo da organização dos tribunais, concretamente quanto ao seu modo de funcionamento. Os argumentos apresentavam-se, no entanto, e uma vez

⁷⁸ Cfr. o artigo 2.º, al. d), da LGT de 98, e o artigo 2.º, al. e), do CPPT de 99.

⁷⁹ Aprovado pela Lei 13/2002, de 19 de Fevereiro. Em 22 de Fevereiro, desse mesmo ano, é aprovado o novo Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), através da Lei 15/2002. Neste caso, o intuito foi o de regular, de forma exclusiva, a tramitação processual dos tribunais administrativos.

⁸⁰ Cfr. o artigo 45.º, e ainda, os artigos 85.º s, do ETAF de 2002, estes últimos a propósito da competência administrativa do Governo sobre os tribunais tributários.

⁸¹ Aprovado pelo DL 374/84, de 29 de Novembro.

mais, recorrentes: aumento significativo de processos, e consequente aumento de pendência decisória. Nesse sentido, o legislador determinou um modelo estribado no esforço conjunto, entre os juízes e um quadro de técnicos superiores, capaz de comprometer uma resposta eficaz, e não, no aumento do número dos juízes⁸². De destacar, ainda, a estrutura desenhada para os tribunais tributários de 1ª instância, bem como para os tribunais fiscais aduaneiros, os quais passariam a compreender juízos, sempre que necessário⁸³.

β Em 1996, é aprovado o Decreto-Lei 229/96, de 29 de Novembro, justificado pela necessidade de se criar e definir a organização e competência de um novo tribunal superior, designado por Tribunal Central Administrativo. Este tribunal, além de substituir o tribunal tributário de 2ª instância, passou a acolher parte das competências do STA, concretamente da sua Secção de Contencioso Administrativo, e respectivo pleno⁸⁴. Tomava, assim, forma, a construção de um princípio de agregação da jurisdição administrativa e tributária (e fiscal aduaneira)⁸⁵.

γ Cinco anos volvidos, e o legislador aprova a Lei 15/2001, de 5 de Junho, colmatando a necessidade de acomodar a realidade organizatória do novo quadro jurisdicional tributário e fiscal aduaneiro, e através dele aprova o novo Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), afastando, definitivamente, a distinção, e subsequente regime contra-ordenacional e

⁸² Com esse pretexto, o legislador evitou aumentar significativamente o número de juízes, compensando essa solução com a integração de técnicos. Cfr. os artigos 9.º e ss, do DL 374/84.

⁸³ Quanto aos tribunais tributários, em Lisboa e Porto, poderia haveria onze e seis juízos, respectivamente, enquanto nos restantes, poderia haver apenas um. Cfr. a este propósito, os artigos 26.º e 27.º, do DL 374/84, e 59.º, 62.º e 65.º, do ETAF 84.

⁸⁴ Cfr. a Lei de autorização legislativa 49/96, de 4 de Setembro, e os artigos 2.º, 40.º, 41.º e 42.º, do Decreto-Lei 229/96.

⁸⁵ De facto, o legislador apontou nesse sentido, o que veio a determinar, primeiramente, a agregação dos tribunais administrativos de círculo com os tribunais tributários, sempre que se justificasse – artigo 3.º, n.º 1, al. a), do DL 229/96 – e a criação de um único tribunal superior, em 2ª instância, para as matérias administrativas e tributárias, e posteriormente, na agregação dos tribunais tributários com os tribunais fiscais aduaneiros, por força da sua extinção, em 1999, implicando o aditamento do artigo 62.º-A ao ETAF de 84. Cfr. a este propósito, o Decreto-Lei 301-A/99, de 5 de Agosto, autorizado pela Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro.

penal tributário, entre infracções aduaneiras e infracções não aduaneiras⁸⁶. Quanto ao específico quadro jurisdicional tributário, determina, finalmente, a transferência, para o Ministério da Justiça, da competência para organizar, ao nível administrativo, os tribunais tributários de 1ª instância. Desta feita, a organização administrativa de todos os tribunais tributários poderia, agora, caber na competência do Ministério da Justiça; sem dúvida, uma medida que se justificava inteiramente, desde a entrada em vigor da CRP de 76⁸⁷. Porém, a mesma não foi, efectivamente, materializada⁸⁸. Por último, aproveitou o legislador para reformular os meios processuais atinentes ao contencioso tributário, simplificando-os, com o intuito de reforçar as garantias dos contribuintes.

- δ Na sequência da entrada em vigor da Lei 15/2001, e do ETAF de 2002, é aprovado o Decreto-Lei 325/2003, de 29 de Dezembro. Em rigor, tratava-se de um acto legislativo que tinha o particular propósito de cumprir alguma das linhas de força previstas pelos dois diplomas base; na verdade, era um acto complementar, responsável por ilustrar o novo mapa organizatório dos tribunais administrativos e tributários (sede, jurisdição e modo de funcionamento). Destaca-se, com interesse, a introdução das seguintes medidas: a criação de dois tribunais centrais administrativos, denominados por Tribunal Central Administrativo Norte (TCAN), e por Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS)⁸⁹, a projecção da distribuição de 16 tribunais tributários pelo território nacional, com a possibilidade de

⁸⁶ Consequentemente, revogam-se, respectivamente, os códigos aprovados pelos Decretos-Lei 376-A/89, de 25 de Outubro e 20-A/90, de 15 de Janeiro.

⁸⁷ Como tivemos oportunidade de referir, o texto constitucional de 76, reforçado pelas posteriores revisões de 82 e 89, previa que a organização administrativa dos tribunais atidos à jurisdição administrativa e tributária deveria competir ao Ministério da Justiça. No entanto, só através do Decreto-Lei 229/96, pelo seu artigo 105.º, se concretiza a sua transferência – do Ministério das Finanças para o Ministério da Justiça. E, mesmo assim, só respeitando o Supremo Tribunal Administrativo, o novíssimo Tribunal Central Administrativo, e os tribunais administrativos de círculo.

⁸⁸ De facto, esta previsão não se veio a concretizar, por falta de aprovação do diploma legal devido, como se impunha, através do artigo 6.º, n.º 1. Cfr. ainda o artigo 3.º, n.º 1.

⁸⁹ Cfr. o artigo 2.º, do DL 325/2003. Em boa verdade, estes tribunais consideraram-se instalados com a aprovação da Portaria 1418/2003, de 30 de Dezembro, artigo 1º, com efeitos a produzirem-se a partir de 1 de Janeiro de 2004.

funcionarem agregados aos tribunais administrativos de círculo⁹⁰, a informatização, enquanto modo regular, da tramitação processual – embora dependente da aprovação de portaria⁹¹ - e, por fim, a definitiva, e efectiva, transferência da competência organizatória-administrativa para o Ministério da Justiça⁹². A estrutura organizatória, apresentada por este diploma e sem prejuízo das posteriores alterações de que foi objecto, ainda hoje se mantém em vigor. Todavia, ainda que esta nova reorganização da jurisdição administrativa e tributária se revelasse, em princípio, mais adequada, o facto é que não se mostrou eficiente como deveria. Pelo que, em 2007⁹³, após devida ponderação, o legislador empreendeu um conjunto de acertos, aos quais se referiu como parte integrante de um processo de modernização da justiça⁹⁴, de entre os quais, cumpre salientar: a criação de um novo tribunal tributário, com sede em Aveiro⁹⁵, e a inclusão de seis juízos, de carácter liquidatário, com o objectivo de combaterem (uma vez mais) o aumento da pendência processual tributária⁹⁶. Entretanto, a necessidade de manter os juízos

⁹⁰ Cfr. o artigo 3.º, do DL 325/2003, o qual impõe sobre estes tribunais, quando funcionem em modo de agregação, uma denominação que, como já tivemos oportunidade de referir – v. nota de rodapé n.º 57 – não será a mais rigorosa.

⁹¹ Cfr. o artigo 4.º, do DL 325/2003. Em respeito ao Sistema Informático dos Tribunais Administrativos e Fiscais (SITAF), cfr. a Portaria 1417/2003, de 30 de Dezembro. Actualmente, este sistema encontra-se em produção, a aguardar aprovação de portaria, conforme previsão do Decreto-Lei 190/2009, de 17 de Agosto, sendo que, em termos práticos, e no âmbito dos seus utilizadores, apenas se encontram os tribunais administrativos e tributários, e o TCAN.

⁹² A motivação ressalta, desde logo, no preâmbulo do diploma: “A Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, determinou a transferência para o Ministério da Justiça das competências (...) no domínio da organização administrativa dos tribunais tributários de 1ª instância, incumbindo o Governo de regular, por decreto-lei, os termos em que se processaria a transferência”. Cfr. o artigo 7.º, n.º 3, do DL 325/2003.

⁹³ Concretamente, através da aprovação do Decreto-Lei 182/2007, de 9 de Maio.

⁹⁴ Em rigor, tratava-se de procurar alcançar, e recuperar, o tempo perdido, tendo em conta a falta de eficiência que a (nova) reforma de justiça ia demonstrando. Pois, fosse (uma vez mais) por falta de previsão do próprio legislador, fosse por falta de rigor no cumprimento das novas competências atribuídas à jurisdição administrativa e tributária, o facto é que se exigia do legislador maior contenção, pelo que, referir-se a este conjunto de acertos, como uma iniciativa de modernização, foi, no mínimo, além de bizarro, muito arriscado.

⁹⁵ Na prática, esta medida não trouxe um verdadeiro acréscimo ao número de tribunais tributários. Bem se vê, este tribunal, com sede em Aveiro, que funcionava agregado ao tribunal administrativo de círculo da mesma sede, teve como motivação acolher parte dos processos que se acumulavam no tribunal de Viseu, permitindo, desse modo, o seu escoamento. No entanto, ao mesmo tempo, o legislador determinava a fusão, e consequente extinção, do tribunal administrativo e tributário de Loures, com o tribunal administrativo e tributário de Lisboa. Dessa feita, na prática, o número de tribunais administrativos e tributários manteve-se o mesmo, não considerando, claro está, o facto de o tribunal tributário de Lisboa funcionar de modo autónomo. A sua instalação foi considerada a partir de 5 de Janeiro, de 2009, através da Portaria 874/2008, de 14 de Agosto, pelo seu artigo 3.º.

⁹⁶ A introdução de juízos liquidatários – neste caso, de seis – teve, por certo, um carácter inovador, na reforma da justiça tributária, após a aprovação da CRP 76. Nesse plano, podemos salientar a boa vontade e o engenho do legislador, na definição de soluções capazes de combater o sério, e recorrente, problema da pendência. Dessa feita, evitava-se alterar a estrutura base do complexo organizatório dos tribunais

liquidatários consubstanciou uma primeira prorrogação do seu prazo de manutenção, até 1 de Setembro de 2010, e uma segunda, até 1 de Setembro de 2011. De notar, contudo, que, no momento da primeira prorrogação, o número dos juízos foi reduzido para três, considerando a extinção dos juízos liquidatários de Lisboa e Leiria⁹⁷, e a sua manutenção no Porto, Coimbra e Sintra.

3. Notas conclusivas

Realizada toda esta explanação, fica, com certeza, a ideia de um esforço profundo, cujos contornos tenderam a conformar uma estrutura organizatória, capaz de salvaguardar, numa considerável linha de tempo, a eficiência necessária, e por conseguinte adequada, às expectativas dos cidadãos, as quais se ancoravam, por um lado, na exigência de uma tutela jurisdicional plena e efectiva e, por outro, na realização célere e útil da justiça tributária.

Em todo o caso, é possível destacar algumas notas conclusivas:

- i. Pela nossa parte, entendemos que a concepção de uma justiça tributária eficiente só terá sentido se esta estiver assente num efectivo quadro de independência e imparcialidade, quer dos tribunais, como dos seus juízes. Ora, nessa vertente, o trabalho do legislador revelou-se francamente positivo.
- ii. Não consideramos, porém, que, em respeito à eficiência, o resultado tenha sido idêntico. Mas, sabemos bem que esse objectivo é, indubitavelmente, o mais difícil de atingir, pois na sua projecção deverão ter-se presentes duas coordenadas: uma respeitante ao

administrativos e tributários, o que, para todos os efeitos, poderia ser considerada com um caminho positivo. Mas, para sermos rigorosos, na prática, este tipo de medidas, quando instituídas de forma avulsa, acabam por funcionar como remédios peripatéticos, que poderiam ser recorrentes ou não, consoante o problema se agudizasse ou não. Cfr. o artigo 4.º, do DL 182/2007, de 9 de Maio, e ainda, as Portarias 1634/2007, de 31 de Dezembro, e 874/2008, de 14 de Agosto, determinando a previsão, e respectiva entrada em vigor destes juízos liquidatários (apenas cinco, pois o juízo de Viseu não foi instalado), em 1 de Janeiro de 2008.

⁹⁷ Cfr. a Portaria 816/2010, de 30 de Agosto.

interesse público de arrecadação das receitas tributárias, e uma respeitante à exigível previsão, disposição, e meios de cumprimento, das garantias processuais, constitucionalmente consagradas, a favor do contribuinte. Dessa feita, como está simples de ver, difícil não é compreender e respeitar este quadro, mas sim sopesá-los numa relação de equilíbrio.

- iii. Quer parecer-nos então que, quanto à eficiência, o esforço do legislador ordinário não cumpriu, com o maior rigor possível, as determinações constitucionais que, ao longo do tempo, se foram alargando. Com efeito, enquanto o legislador constitucional abria portas a uma realidade de tão difícil previsão, como a constitucionalização de uma ordem jurisdicional administrativa e tributária, ou o alargamento da tutela jurisdicional, o legislador ordinário debatia-se com sérios problemas, sobretudo afectos à celeridade processual, redundando numa linha crescente e sucessiva de pendência processual, ou à necessidade de cumprir níveis rigorosos de controlo da despesa pública, o que era, desde logo, impeditivo de recriar soluções legislativas amplas e, porventura, mais duradouras.
- iv. Neste sentido, admitimos que o esforço destes dois legisladores (constitucional e ordinário) em poucos momentos convergiu. Aliás, em todo o processo evolutivo analisado, conseguimos verificar que o texto constitucional teve uma evolução significativamente mais rápida, e mais producente, em relação a toda a densificação infra-constitucional, pois, nesse plano, não houve recuos, enquanto neste, eles foram constantes.
- v. Mas, percebemos, também, que prever uma realidade, admitindo-a e, por fim, edificá-la, são situações bem distantes, cujo grau de dificuldade não é, de todo em todo, idêntico. Se é possível manter uma discussão aberta, quase ad eam, sobre qual o modelo organizatório (constitucional) que melhor possa garantir o exercício da função jurisdicional tributária, não é, com certeza, admissível, igualar esse espírito no plano infra-constitucional, ou seja, na discussão a respeito da definição de um quadro de justiça tributária efectivamente eficiente. Pois, neste plano, tal discussão deve ser concisa, séria, coerente, mas sobretudo, rápida.

Dito isto, concluímos este capítulo afirmando que, para nós, mais importante que procurar (re) definir as opções constitucionais sobre a categorização do poder jurisdicional, deverá ser procurar, de uma vez por todas, a solução dos problemas que o efectivo exercício desse mesmo poder acaba, invariavelmente, por ter de suportar, como sejam a pendência decisória e a subsequente pulverização da ideia de justiça célere e útil.

Com esse pretexto avançaremos no nosso estudo, agora no plano constitucional, com o intuito de aí encontrarmos, recortarmos, e caracterizarmos o âmbito de uma jurisdição tributária.

Capítulo II

A jurisdição tributária na dimensão constitucional

1. A separação e a interdependência dos poderes

Num Estado de Direito (e Constitucional) e Democrático, a separação de poderes evidencia-se como uma trave essencial⁹⁸. O seu ínsito propósito é o de evitar, eficientemente, a concentração de todo o poder num só complexo organizatório, num só órgão, ou num só actor, prevenindo, desse modo, um indesejado desequilíbrio dos poderes constitucionais, e por conseguinte, a ruína das suas estruturas organizatórias.

Nessa esteira, aquando da elaboração da actual constituição portuguesa, o poder constituinte cuidou de consagrar uma solução efectiva, capaz de cumprir, no domínio político, tal propósito. Em nosso entender, a preocupação de assegurar tal garantia, não se revelou em cautela excessiva; antes pelo contrário. Aliás, se tivermos em conta o passado político português, concretamente no que respeita aos seus regimes governativos⁹⁹, podemos verificar que essa preocupação se justificava inteiramente.

Na vertente da separação dos poderes, a relevância constitucional deste princípio, sobretudo na sua dimensão organizatória, é fundamental, sendo que as consequências da sua aplicação podem ser analisadas ao nível vertical e ao nível horizontal¹⁰⁰. O primeiro nível – vertical – compreende a delimitação das competências do Estado central e das pessoas colectivas

⁹⁸ SOUSA, Marcelo Rebelo de, *op. cit.*, p. 74.

⁹⁹ Oportuno recordar que Portugal já teve como sistema de governação vários tipos de regime: a monarquia – absoluta e constitucional; a ditadura – corporativa e militar; e a república – liberal e democrática.

¹⁰⁰ V. de modo geral, CANOTILHO, José Joaquim Gomes, “*Direito Constitucional e Teoria da Constituição*”, 6.ª Edição, Almedina, 2002, pp. 659 e ss, e p. 883.

territoriais¹⁰¹, assente no critério organizatório territorial, e com limite previsto no princípio do Estado unitário¹⁰². Por sua vez, o segundo nível – horizontal – compreende, ainda, por um lado, a distribuição funcional, preconizadora da separação dos poderes legislativo, administrativo e jurisdicional, e por outro, a distribuição institucional, ou seja, a determinação dos órgãos – ou grupo de órgãos – com relevo constitucional, aos quais serão atribuídos poderes – funções e competências – como sejam, a título exemplificativo, o Presidente da República, o Conselho de Estado, a Assembleia da República, o Governo ou os Tribunais.

Na vertente da interdependência destaca-se, desde logo, a vocação – diríamos essencial - para que os poderes do Estado, ainda que organizados em estruturas separadas, funcionem em conjunto, garantindo, desse modo, um controlo eficaz das suas actividades. Esta concepção, de modo algum inovadora, apresenta a preocupação de preservar a actividade própria de cada poder constitucional, garantindo que o órgão de soberania indicado para realizar determinado acto, o possa efectivamente cumprir, sem o perigo de vir a sofrer uma ingerência, por parte de outro órgão de soberania. Neste sentido, a concepção de colaboração que aqui se avoca não se prende à anacrónica ideia de vários órgãos poderem realizar, conjuntamente, a mesma função, bem pelo contrário, ela decorre da ideia de que cada órgão de soberania deve, não só, realizar individualmente a função constitucional (estadual) a que se encontra adstrito, mas com isso, sustentar um rigoroso respeito, e controlo, das fronteiras dos poderes constitucionais, e das suas estruturas organizatórias¹⁰³.

Com efeito, se esta vocação se deve revelar, desde logo, na simples abordagem do texto constitucional, ao nível prático, ela deverá manifestar-se, e apreender-se, através da actividade dos órgãos de soberania, e, com maior relevo, nas relações, mais ou menos dependentes, que esses órgãos exercerão entre si. O entabulamento da coexistência e da interdependência dos órgãos constitucionais, seja ao nível funcional como ao nível organizatório, justifica, por si só, o despoletar do controlo que cada um deles irá realizar sobre os restantes (controlo interorgânico), na medida em que se procura assegurar o equilíbrio dos poderes constitucionalmente

¹⁰¹ São designadamente as Regiões Autónomas e as Autarquias Locais, sendo que dentro destas incluem-se os municípios e as freguesias. Deve-se, contudo, manter afastado deste quadro as Regiões Administrativas, pela contínua indefinição das suas competências e poderes. Cfr. os artigos 227.º, n.º 1, 235.º, n.º 2, e 236.º, n.ºs 1 e 2, todos da Constituição da República Portuguesa (CRP).

¹⁰² Cfr. o artigo 6.º da CRP.

¹⁰³ A este propósito, bem se pode constatar uma “(...)ideia de controlo, fiscalização e também coordenação recíprocos (...)”. V. a propósito PIÇARRA, Nuno, “A separação dos poderes como doutrina e princípio constitucional – Um contributo para o estudo das suas origens e evolução”, Coimbra Editora, 1989, pp. 258.

consagrados, sem primazia para este ou para aquele poder. Pois, em rigor, o que estará sempre em causa será a manutenção deste princípio constitucional, e nessa medida, é indispensável, na perspectiva do povo, que das suas múltiplas manifestações, resulte um inequívoco indicador de efectiva eficiência.

Dessa feita, cabe a essa motivação o papel de manter este complexo mecanismo de regulação, e de controlo, de poderes, em actividade, sob pena de vir a falir uma trave mestra da concepção ideológica do Estado de Direito (e Constitucional) e Democrático¹⁰⁴.

2. A função jurisdicional

Uma das principais manifestações do princípio da separação e interdependência, ao nível constitucional, é, a par da revelação dos poderes nucleares do actual Estado democrático e constitucional (legislativo, administrativo e jurisdicional)¹⁰⁵, a divisão dos trabalhos, ou das tarefas

¹⁰⁴ Embora o presente estudo não justifique a sua análise, em rigor, esta concepção ideológica de Estado compreende, para além das suas vertentes de Estado de Direito e Constitucional e de Estado Democrático – cujos objectivos são o de combater a insegurança e a desigualdade, respectivamente –, uma outra vertente, a do Estado Social, cujo objectivo é o de promover, eficientemente, o combate à pobreza social.

¹⁰⁵ Em nosso entender, não nos parece ser possível definir, e distinguir, com devido rigor, os poderes do Estado, através de fórmulas sintéticas, como esta que aqui elevamos. Com efeito, não é desapropriado assumir – e, de resto, compreender – que no âmbito do poder legislativo se compreende, também, uma parcela de matéria de natureza executiva (ao executar as previsões constitucionais, aliás, transversal ao exercício dos restantes poderes), ou que no âmbito do poder administrativo se revelam matérias de natureza política, executiva ou legislativa (definição do interesse da comunidade e respectiva escolha das opções mais adequadas a cumprir esse interesse, a execução do Orçamento do Estado (OE), a produção normativa em matérias não reservadas à Assembleia da República, ou em matérias de reserva relativa), ou, ainda, que no campo de actuação do poder judicial se comporte uma dada parcela de matéria executiva ou administrativa (na medida em que os tribunais, na sua função de julgar, se vêm vinculados a aplicar – ou *executar* – as normas, ou, no que respeita aos actos de natureza materialmente administrativa, os actos de certificação e de notariado, em casos de divórcio por mútuo consentimento, requisições, destacamentos ou comissões de serviço dos magistrados judiciais, em situações de auditoria, de consultoria jurídica, ou de magistratura de autoridade nos diferentes ministérios ou departamentos da administração pública). Situações, portanto, de partilha funcional. Cfr, a propósito da actividade administrativa dos tribunais superiores, o Decreto-Lei 177/2000, de 9 de Agosto. Deste modo, se percebe bem o potencial alcance da indefinição da delimitação dos âmbitos de actuação dos actuais poderes do Estado. Contudo, não entendemos, ainda assim, desnecessário procurar definir uma súpula dos principais poderes do Estado. Mesmo que uma tal construção não se enforme de um inequívoco rigor, não se deve descurar a utilidade da mesma para a construção, ou destrinça, das várias opções organizatórias ao nível constitucional, que se vem a revelar de um valor incontornável. Nessa esteira, prevemos, sumariamente, os poderes Legislativo, Administrativo e Jurisdicional. Uma nota será devida quanto ao poder administrativo. Se tivéssemos tomado a via da concepção clássica, resultaria, previsivelmente, um poder executivo, materializado na execução de uma vontade geral, dentro do qual submergiria a função administrativa. Note-se que o órgão ao qual se associa a função (poder) executiva, o Governo é ele próprio, um órgão administrativo, que, aliás, ocupa o topo do aparelho administrativo. Pelo que, tendemos a optar pela definição de um poder administrativo, o qual evidencia a actividade administrativa, exercida pela pessoa colectiva pública Estado, na qual o Governo se destaca como o órgão ao qual compete a respectiva condução (e execução) dos interesses públicos, realizada, por força da lei, e nos limites

directamente ligadas a esses mesmos poderes. Nessa medida, e ao que concerne a este trabalho, devemos colocar, agora, a nossa atenção, sobre a particular função jurisdicional.

a) A administração da justiça

A função jurisdicional tem o seu abrigo no Título V, Capítulo I, artigo 202.º, da CRP. Aí, se explana, concretamente no seu n.º 1, que o seu exercício compete, de forma expressa e inequívoca, aos tribunais. Este é, de resto, resultado da distribuição de poderes, no plano institucional. Nessa medida, só aos tribunais, enquanto órgãos de soberania¹⁰⁶, pode ser atribuída a função jurisdicional. Mas, no entanto, também a identifica com a tarefa de administração da justiça, resguardada no n.º 2, do citado artigo.

Daí resulta que os tribunais devem assegurar a defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos¹⁰⁷, reprimir a violação da legalidade democrática e dirimir os conflitos de interesses públicos e privados. Portanto, o que aqui se avista é um conjunto

estabelecidos por esta - cfr. o artigo 182.º, da CRP. Por isso, estamos convictos que a definição de um poder administrativo acaba por melhor corresponder aqueles que são os actuais parâmetros constitucionais. V. a este propósito, QUEIRÓ, Afonso Rodrigues, *“Lições de Direito Administrativo, Vols. I e II”*, Coimbra, 1959, pp. 14-20, AMARAL, Diogo Freitas do, et al., *“Curso de Direito Administrativo – Vol. I”*, 3ª Edição, Almedina, 2006, p. 43 e ss, e SOUSA, Marcelo Rebelo de, *op. cit.*, p. 12-16.

¹⁰⁶ Em rigor, a determinação da competência dos tribunais resulta do próprio texto constitucional. Se virmos com atenção o texto do n.º 1, do artigo 202.º da CRP: *“1. Os tribunais são os órgãos de soberania com competência para administrar a justiça em nome do povo.”*, conseguimos, igualmente, compreender que o fundamento da existência de tribunais resulta da competência que lhe está exclusivamente, e legalmente, reservada. Por outro lado, os tribunais, além de coexistirem com outros órgãos de soberania, eles apenas se encontram sujeitos às leis, ou seja, a todos os actos normativos, como prevê o artigo 203.º, da CRP, conferindo-lhes devida independência. Se juntarmos a isto, o facto de eles se poderem auto-organizar internamente (mecanismo de auto-administração, previsto no artigo 217.º, da CRP), e o facto de não estarem, nos termos constitucionais, subordinados a qualquer outro poder – apenas sujeito ao seu controlo – então, os tribunais são, em rigor, órgãos de soberania. V. a propósito, CANOTILHO, José Joaquim Gomes, *“Direito Constitucional...”*, p. 653 e ss. Contudo, e ao invés de outros órgãos de soberania, os tribunais não são, tão-somente, um órgão de soberania, mas sim, verdadeiramente, *“um complexo de órgãos de soberania”*, como afirmam MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui, in *“Constituição da República Portuguesa Anotada – Tomo III”*, Coimbra Editora, 2007, p. 14.

¹⁰⁷ Convenientemente, dever-se-á, de ora em diante, acolher esta definição de “cidadão” em sentido lato, ou seja, abrangendo, igualmente, e para lá da estrita definição prevista pelo artigo 4.º, da CRP, as pessoas colectivas, os estrangeiros e os apátridas, como decorre dos artigos 12.º e 15.º, da CRP.

genérico de tarefas, e finalidades, pré-determinadas, de natureza preventiva e reactiva¹⁰⁸, que os tribunais devem realizar e, na melhor medida possível, cumprir¹⁰⁹.

Esta vinculação impõe-se, de resto, ao conjunto de todos os tribunais, independentemente da sua ordem, grau, ou jurisdição. Acreditamos, igualmente, que a sua realização constitucional, não só antecede qualquer definição de ordem e de jurisdição, como perpassa mesmo qualquer lógica organizacional que possa ser adoptada.

Nessa medida, temos segura convicção de que o conceito de administração de justiça é a antecâmara da densificação da função jurisdicional. E, que esse quadro se traduz num poder-dever, que deve ser preservado, e interpretado, como um todo, e não de modo fragmentado, sob pena de esvaziar a sua utilidade moderadora e enunciativa. Se assim não for, poder-se-á, de algum modo, colocar em risco, não só a credibilidade do exercício jurisdicional dos tribunais, como também a própria definição – e construção – da concepção figurativa do tribunal¹¹⁰, enquanto órgão de soberania.

Sintetizando, podemos definir o conceito constitucional de administração de justiça como um poder-dever, legalmente reservado aos tribunais, que vincula, orienta e modera a sua actividade jurisdicional.

b) Dimensão material

A determinação da dimensão material da função jurisdicional tem, como se vê, inelutável valor, quer para a sua densificação, como para a moderação do seu exercício. Em termos

¹⁰⁸ A consagração constitucional de órgãos de soberania com competência jurisdicional configura, por si só, uma medida preventiva. O seu preenchimento – da competência –, ou a determinação, ainda que genérica, das finalidades que a devem compor, como o elenco do n.º 2, do artigo 202.º, da CRP, configura, complementarmente, o elenco dos meios reactivos adequados ao cumprimento dessa mesma competência jurisdicional, mormente manifestado no plano normativo-ordinário – ou funcional –, através, sobretudo, da actividade quotidiana dos tribunais.

¹⁰⁹ Poder-se-á admitir que este parâmetro material, no plano da tutela judiciária, concentra em si mesmo uma tutela do Direito, ao prever a repressão da violação da legalidade democrática, e uma tutela dos direitos, no que concerne à defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos. A esse propósito, v. MACHADO, João Baptista, *“Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador”*, 9ª Reimpressão, Almedina, 1996, p. 139.

¹¹⁰ Invocando o Ac. do TC, n.º 104/85, P. 130/84, Relator Conselheiro Raul Mateus: *“É que seria ilógico e contrário à óptica constitucional, considerar como tribunal qualquer órgão do Estado a que viesse a ser atribuída uma parcela da função jurisdicional e por esse simples facto. É que, se assim fosse – escreveu-se nos mencionados Acórdãos n.ºs 71/84 e 72/84 do Tribunal Constitucional – se esvaziaria completamente de conteúdo a referida reserva da função jurisdicional aos tribunais, na medida em que todo e qualquer órgão em tribunal se converteria pela mera atribuição de uma competência materialmente jurisdicional”*.

práticos, quer isto dizer que o legislador constitucional deve, quanto à densificação, proceder a uma organização jurisdicional, que se revele capaz de cumprir, na melhor medida possível, as tarefas e finalidades aí apontadas. O mesmo será dizer que, desse exercício de ponderação deverá resultar a adopção de um sistema organizatório que dê, antecipadamente, mais garantias de eficácia, e sobretudo, de eficiência.

Claro está que, essa antecipação acaba por ser ultrapassada pelo decorrer do tempo, o que impõe ao legislador, especial cuidado e perícia, na actualização desse mesmo quadro organizatório. O que não é, de todo, tarefa simples, até porque a sociedade representa-se, hodiernamente, sob a forma de um processo de evolução contínuo, responsável por rápidas, e sucessivas, alterações, quer ao nível social, como ao nível individual. As várias solicitações e pressões sob as quais os actuais Estados se encontram – principalmente, por questões de natureza económica e financeira – obrigam a que as suas comunidades tenham, rapidamente, de se adaptar a soluções, cuja eficácia passa a depender da diminuição efectiva dos seus direitos, e do aumento do peso das suas obrigações. Ora, ainda que este facto possa parecer distante do tema em análise, se bem notarmos, poderemos perceber o contrário, ou seja, que são, actualmente, estas alterações, porventura, as principais responsáveis pelo aumento da preocupação do legislador na tarefa de actualizar a estrutura jurisdicional, com vista a uma maior eficiência.

Aliás, não é possível afastar desta linha de raciocínio, o facto de coincidir com estes cenários de maior dificuldade económica, o aumento da expressão de desagrado, e por conseguinte o aumento da exigência dos cidadãos, quanto à eficiência e eficácia do exercício jurisdicional. Pois, por um lado, e atentas as suas actuais e evidentes limitações, os Estados necessitam de garantir, cada vez mais, uma maior, e mais eficiente, arrecadação de receitas, *maxime* tributárias, o que depende, no plano da organização jurisdicional, da existência de meios de resolução litigiosa mais céleres e mais eficazes. Por outro lado, a degradação da eficiência de um sistema jurisdicional coloca em causa, junto dos cidadãos, a garantia de respeito e cumprimento da dimensão material à qual, a função jurisdicional, quer no plano prático, como no plano funcional, se encontra vinculada. Com isto, uma das consequências directas – ainda que eventuais –, e sérias a salientar, a par da perda de confiança e de segurança dos cidadãos, é o perigo de não acompanhamento, por parte do poder jurisdicional, da evolução e das necessidades da sociedade, *i.e.*, a impossibilidade deste poder, em efectivamente, administrar a justiça.

c) Jurisdição

Como referido, a relevância da dimensão material da função jurisdicional opera, igualmente, no plano do exercício jurisdicional. A este propósito, torna-se, portanto, necessário destacar e concretizar o conceito de jurisdição, sendo que este opera (i) numa vertente funcional, e (ii) numa vertente organizatória:

(i) Quanto à vertente funcional, este conceito resume-se à aplicação do direito, no âmbito da resolução de litígios. Assim, e em nosso entender, resulta claro que a actividade dos tribunais, compreendida neste conceito funcional de jurisdição, deve abranger, não só, a tentativa e resolução de conflitos de pretensão (actividade jurisdicional), como também a manifestação do poder – que os tribunais detêm – de declarar, aplicar, e impor coercivamente, o Direito¹¹¹.

(ii) No que respeita à vertente organizatória, a jurisdição manifesta-se na delimitação concreta do plano de intervenção de cada ordem jurisdicional, e de cada tribunal. Portanto, aqui, a jurisdição impõe-se, sobretudo, para impedir que a aplicação do direito seja concretizada indiscriminadamente, sem qualquer ponderação ou critério, contribuindo, desse modo, para uma justiça conflituosa e desorganizada. Não seria, por certo, admissível confiar numa estrutura organizatória, como a da justiça, que não fosse capaz de concretizar, em modo pré-definido, o âmbito de aplicação da *específica* actividade de cada ordem jurisdicional, ou de cada tribunal. Pois, se assim se admitisse, correr-se-ia o sério risco de não se saber qual o tribunal competente para conhecer e julgar esta ou aquela matéria, o que redundaria, para os destinatários da justiça, numa insegurança e incerteza jurídica inaceitáveis.

Dito isto, é para nós possível identificar e compreender melhor a latitude da importância deste conceito. Assim, o recorte da jurisdição vem assegurar que os tribunais possam, por um lado, exercer efectivamente a sua actividade jurisdicional, numa rigorosa, e efectiva,

¹¹¹ V. ROCHA, Joaquim Freitas da, "*Lições de Procedimento e Processo Tributário*", Coimbra Editora, 3.ª Edição, 2009, pp. 357-358, RANGEL, Paulo Castro, "*Repensar o Poder Judicial – Fundamentos e Fragmentos*", Universidade Católica, 2001, pp. 20-22, CORREIA, José Manuel Sérvulo, et al., "*Estudos de Direito Processual Administrativo*", Lisboa, Lex, 2002, pp. 212 e ss.

correspondência com as suas específicas competências, e por outro lado, prevenir qualquer ingerência no exercício dessa concreta actividade.

Podemos, então, por fim, definir jurisdição, como o âmbito, legalmente delimitado e definido, onde compete a cada tribunal, ou a cada ordem jurisdicional, por força da lei, intervir e, sobretudo, decidir.

d) Reserva de jurisdição

Para completar esta análise ao conceito de função jurisdicional, justifica-se, por último, convocar o conceito de reserva de jurisdição, na medida em que o conceito que vimos de tratar reveste, efectivamente, natureza reservada¹¹². Quer isto dizer, em traços simples, que o exercício jurisdicional está reservado, exclusivamente, aos tribunais. Deste modo, comprova-se uma clara delimitação da função jurisdicional do Estado, sendo ela actuante no campo de confronto com os demais poderes.

Complementarmente, essa natureza reservada manifesta-se na própria estrutura organizatória dos tribunais. E, assim sendo, além da intencional delimitação da função jurisdicional, ocorre, ainda destacar uma delimitação das competências dos próprios tribunais, seja na constitucionalização de ordens jurisdicionais – comum (judicial), administrativa e fiscal (tributária), constitucional, etc. – seja na definição das estruturas internas dessas mesmas ordens jurisdicionais – organização das competências das instâncias, no quadro hierárquico – seja, ainda, a um nível mais afinado, com a consagração de princípios afectos à actuação dos juízes – independência, inamovibilidade, irresponsabilidade, etc.

Em suma, todos estes níveis de reserva de jurisdição, quando tidos em conjunto, acabam por nos revelar a utilidade que, ainda, ocupa, no plano constitucional, o princípio da separação e da interdependência.

¹¹² Conceito devidamente analisado por RANGEL, Paulo Castro, na sua obra, "*Reserva de Jurisdição – sentido dogmático e sentido jurisprudencial*", Universidade Católica, Porto, 1997.

3. O princípio de separação de poderes e a atribuição das funções estaduais – algumas considerações

3.1. Delimitação material da função jurisdicional

O recorte de uma área reservada de actuação jurisdicional, atribuída ao complexo organizatório dos tribunais vem, então, assegurar que os tribunais possam, por um lado, exercer efectivamente a sua actividade jurisdicional, numa rigorosa, e efectiva, correspondência com as suas específicas competências, e por outro lado, prevenir qualquer ingerência no exercício dessa concreta actividade. Nesse sentido, a natureza dessa reserva revela-se exclusiva, seja qual for o nível em que ela opere (constitucional ou infra-constitucional), o que parece evidenciar uma harmoniosa correspondência entre a organização política constitucional, assente numa divisão de poderes, e a atribuição de funções estaduais. Porém, com esse pretexto, resultaria, porventura, propositado relacionar, de modo simples, a função legislativa ao poder legislativo, a função jurisdicional ao poder jurisdicional e, por fim, a função administrativa ao poder administrativo.

Contudo, e sem prejuízo de tais evidências se poderem verificar na prática, com tal recorte, não entendemos que o caminho seja assim tão óbvio, ou facilitado. Em rigor, a concretização da linha de atribuição e delimitação das funções estaduais poderá não resultar assim tão simples. Poderá, até, verificar-se que tal relação não resulte directa, podendo, até, manifestar aparente contradição entre a estrutura política dos poderes do Estado e as funções, ditas exclusivas, atribuídas a cada um desses poderes.

Desse modo, qualquer que seja a interpretação, ela apenas se poderá cristalizar como válida, se for, para lá do inevitável enquadramento constitucional, aferida no campo de actuação das actividades estaduais. Pois, é precisamente aí, nesse espaço de actuação quotidiana, onde se recolhem as evidências, e de onde se avalia a natureza da relação entre a atribuição, e delimitação, de um determinado poder do Estado e a sua função estadual.

Será, portanto, com esta preocupação que desenvolveremos as próximas linhas de raciocínio.

a) Manifestações do princípio da separação de poderes

Impulsionada a vontade de compreender em que medida a separação dos poderes afina uma correspondente atribuição (e delimitação) das funções estaduais, passamos, primeiramente, a definir aquele que é, em nosso entender, o quadro das manifestações (realidades) decorrente deste princípio:

- i. Realidade garantística: neste plano, a separação dos poderes garante, junto dos indivíduos, a protecção das suas liberdades e dos direitos fundamentais. Porventura, seja esta a principal virtude desta fórmula, na medida em que aponta, primordialmente, para uma protecção do indivíduo perante a acção do Estado. Mas ela garante, também, a impossibilidade de todo o poder do Estado se vir a concentrar num só complexo organizatório, órgão, agente, ou indivíduo, o que trata de reforçar a sua natureza garantística.
- ii. Realidade organizatória: aqui, o propósito da separação dos poderes interliga-se com a sua preocupação garantística. Nessa medida, ela impõe uma separação efectiva – ao nível vertical e horizontal (funcional e institucional) – dos poderes, e dos órgãos, públicos.
- iii. Realidade de eficiência: a última virtude da separação dos poderes vem a ser a promoção de uma maior eficiência (técnica) do desempenho dos órgãos e agentes públicos. Nessa condição, cabe ao poder legislativo a escolha, para a realização de cada uma das finalidades públicas definidas, dos órgãos, e dentro destes os agentes, que se mostrem mais adequados a realizá-las, melhor dizendo, que revelem ser tecnicamente mais eficientes a realiza-las. O que quer dizer que resultados mais eficientes só poderão resultar se se aproveitar a maior capacidade técnica deste ou daquele órgão estadual, exigindo-se, portanto, que essa escolha venha a ser feita em razão da especialização dos poderes estaduais, aos quais esses órgãos se encontram adstritos.

Estas realidades são, em rigor, manifestações que a separação dos poderes trata de expor, num cenário onde se consagra um modelo político, em que as forças (poderes) actuaes do Estado, não só se perfilam separadamente, como também se permitem confrontar, entre si, no exercício das suas actividades, porém, dentro dos limites constitucionais, e numa lógica de interdependência.

Ora, é precisamente no âmbito do exercício dessas actividades que cresce a expectativa de se atribuir e delimitar as funções adequadas a cada poder do Estado, indo, desse modo, ao encontro da eficiência técnica prosseguida por este princípio. Mas, como já antecipamos, será, porventura, complexo conseguir tal feito, sobretudo se tivermos em conta a realidade da política de partilha das funções estaduais. Nesse plano, constata-se, amiúde, que a natureza da função atribuída não tende a coincidir com a natureza do poder que as exerce, pelo que, poderá não ser possível verificar-se, com devida exactidão, os limites materiais dessas mesmas funções¹¹³. Aliás, neste concreto campo de análise, bem podemos elevar alguns exemplos de recorte prático, para melhor se enquadrar esta abordagem: (i) actos de natureza administrativa praticados pelos tribunais, (ii) competência “julgadora” atribuída a órgãos administrativos tributários¹¹⁴, ou (iii) a possibilidade de a actividade jurisdicional se revelar na forma de criação do Direito.

Desta feita, e atendendo ao caso concreto em análise, parece-nos razoável questionar se resulta assim tão linear uma efectiva correspondência entre o poder jurisdicional e a função jurisdicional, capaz de se definir numa reserva de actuação, exclusiva dos tribunais?

b) Métodos de delimitação das funções estaduais

Para darmos resposta à questão levantada, admitiremos recorrer a possíveis métodos de delimitação das funções estaduais. Em nosso entender, eles serão dois: (i) um método de análise dedutiva e um (ii) método de análise concreta:

¹¹³ V. PIÇARRA, Nuno, *op. cit.*, pp. 247-265.

¹¹⁴ Saliente-se o particular caso da competência atribuída aos órgãos administrativos, conferindo-lhes o poder de julgarem pretensões apresentadas pelos contribuintes, em sede de garantias administrativas impugnatórias (reclamações e recursos administrativos). Cfr. o artigo 10.º, n.º 1, al. c), do CPPT.

(i) O primeiro método, de análise dedutiva, aponta para um exercício simples, através do qual se torna possível inferir, apenas pela constatação da natureza do poder, a função que lhe é adequada, e por conseguinte, atribuível. Em modo sinóptico, as funções estaduais atribuídas devem conter um âmbito material que, de uma forma, diríamos praticamente directa, corresponda ao poder que as passaria a exercer: poder legislativo\função legislativa, poder administrativo\função administrativa e poder jurisdicional\função jurisdicional. Quer, então, dizer que, de um modo simples e directo, a atribuição das funções estaduais resultaria naturalmente numa correspondência material, e harmoniosa, com os poderes do Estado. Contudo, tal resultado seria incapaz de admitir que o poder judicial pudesse, por exemplo, exercer a função administrativa, como admitiria que ao poder administrativo estivesse vedada a possibilidade de, por algum modo, poder julgar quaisquer pretensões, uma vez que, atendendo a essa conformidade, não se acharia nela uma correspondência material justificativa da atribuição. Ora, tendo presente que a realidade quotidiana da actividade jurisdicional permite, efectivamente, a prática de actos de natureza distinta, designadamente administrativa, ficará, porventura, a ideia de ser necessário afastar este método e a procurar apoio no segundo método, assente numa análise concreta.

(ii) O segundo método, de análise concreta, propõe um caminho diferente. Não sendo possível deduzir a função atribuível a cada poder do Estado, deve-se, num sentido bem diferente, observar primeiramente aquele que é o esquema organizatório-político previsto na Constituição, e seguidamente, delimitar as funções que cada poder, no quotidiano da sua actividade, poderá ou deverá realizar. Quer isto dizer que, por esta via, se torna admissível perspectivar a atribuição de mais do que uma função a um só poder. E, nessa medida, será possível afirmar que a prática da actividade jurisdicional quotidiana poderá incluir, também, a prática de actos de natureza administrativa. Portanto, a virtude deste método de análise vem a ser o de não procurar construir uma realidade (a delimitação das funções estaduais) sobre um critério (de correspondência material), mas precisamente o oposto, ou seja, partir da observação da realidade constitucional para, posteriormente, defini-la e fundamentá-la. E, nessa conformidade, o seu maior resultado será o de projectar uma delimitação das funções estaduais com natureza partilhada, e não exclusiva.

Dito isto, ocorre-nos responder à primeira parte da nossa questão, de forma negativa: uma correspondência entre poder e função jurisdicional não resulta linear. O que não quer dizer que, observados outros elementos de apoio, ela não se venha a revelar numa atribuição de exclusividade.

c) A exclusividade do exercício jurisdicional

Como vimos, a opção pelo método de análise dedutiva tende a revelar um desfasamento entre aquela que deve ser, unicamente, a função a exercer pelo poder jurisdicional, por força de uma correspondência material, e aquelas que são, efectivamente, as funções exercidas pelos tribunais, na sua actividade quotidiana. Como consequência, fica a ideia de estarmos impedidos, por esta via, de concretizar uma delimitação de funções condizente com a realidade.

Por outro lado, a opção pelo método de análise concreta propõe um caminho particularmente sensato, decalcando a realidade (concreta) constitucional, com o modesto objectivo de, a partir do seu resultado, definir e fundamentar uma delimitação das funções estaduais. Ora, talvez possa este ser o caminho mais seguro e viável. Mas, assim sendo, não ficará em crise o entendimento de que a função jurisdicional é exclusiva do poder jurisdicional?

Estamos em crer que não. Vejamos porquê.

A realidade organizatória-política, estribada numa efectiva separação dos poderes do Estado, impõe, igualmente, a partilha de funções estaduais por esses mesmos poderes. Dessa feita, não se pode deduzir que uma função estadual, apenas por corresponder materialmente à dimensão de um poder, se deve ligar a este de forma *necessariamente* exclusiva. E, não o podemos fazer, na medida em que, ao fazê-lo, estaríamos a descurar as verdadeiras necessidades (e interesses) que se impõem na determinação dessa ligação, quando previsto o campo de actuação dos respectivos poderes estaduais. Com efeito, não deverá ser a simples correspondência material a orientar essa atribuição, mas sim, e em rigor, os critérios de praticabilidade¹¹⁵ e de eficiência técnica. Pois serão estes critérios, porventura, os mais

¹¹⁵ Este critério concentra em si diversos outros interesses, como sejam exemplificativamente, a simplificação, celeridade, e economia, processuais, e até a conveniência material.

adequados a fazer a devida correspondência entre aquela que deve ser a função de um determinado poder estadual e a sua respectiva manifestação, através da sua actividade quotidiana. E, nesta conformidade, resulta para nós evidente a ideia de que a ponderação desses interesses, amparados no quadro das realidades organizatória e de eficiência, deve possibilitar, na prática, uma atribuição de funções estaduais partilhada. O que não quer dizer que fique assim impedida a concretização de uma ligação exclusiva de uma determinada função a um concreto poder estadual. Não, bem pelo contrário.

O ponto fulcral deste nosso entendimento será este: a ponderação dos interesses de praticabilidade e de eficiência técnica têm momentos de actuação distintos, o que vem a determinar que a escolha das funções, e subsequente atribuição, não se resume a apenas uma, nem tão pouco elas (funções) se concretizam num mesmo nível. Vejamos, então, e em traços práticos, o modelo operativo destes critérios:

α O interesse de eficiência (técnica) motivará a escolha da função que materialmente corresponde a um poder, denominada de *função essencial* (n.g. a função jurisdicional deve atribuir-se ao poder jurisdicional), concretizando, assim, a um nível de identificação material, uma atribuição capaz de garantir a opção eficientemente mais adequada. Pelo que, a correspondência material não será um critério, mas sim, uma consequência incontornável da ponderação (e aplicação) do critério de eficiência, no processo de atribuição da função essencial.

β Já o interesse da praticabilidade operará na escolha da (s) função (ões) que, por força de circunstâncias variadas, melhor se prestam a apoiar a realização da função, dita essencial. Serão, portanto, estas denominadas *funções acessórias*¹¹⁶ (por exemplo, actos administrativos praticados pelos tribunais) que, no exercício quotidiano do poder jurisdicional, permitirão aos tribunais, e dentro destes aos juízes, melhor concretizar as suas tarefas, com vista à prossecução da sua função essencial, ou seja da função jurisdicional. Com

¹¹⁶ Também tratada pela doutrina como funções residuais, v. QUEIRÓ, Afonso Rodrigues, *op. cit.*, pp. 35 e ss.

efeito, este critério opera a um nível funcional, sim, mas com um intuito auxiliar.

Deste modo, resulta para nós evidente que a opção por um único critério, limitado a uma simples correspondência material, é profundamente redutor, pelo que, o interesse de uma análise dedutiva acaba por falecer com a escolha de apenas um critério de actuação (*v.g.* de correspondência material). Ademais, a ponderação dos critérios de praticabilidade e de eficiência técnica motivam, na prática, a opção pelo exercício partilhado das funções estaduais, projectando, desse modo, um quadro de interdependência funcional.

Contudo, estes resultados não nos permitem, ainda, dar resposta adequada à segunda parte da questão por nós levantada, ou seja, se será possível definir uma reserva de actuação jurisdicional, exclusiva dos tribunais? Por tal impossibilidade, teremos de desenvolver um pouco mais o nosso pensamento.

d) Natureza da função jurisdicional

Esta nossa próxima linha de raciocínio abordará dois objectivos prévios: o primeiro será o de apreender o alcance da função normadora dos tribunais, no âmbito do exercício jurisdicional, tendo em conta a sua natureza declarativa e aplicativa, e o segundo, de conseguir distinguir a função jurisdicional da função administrativa (separando a função julgadora dos tribunais da função julgadora dos órgãos administrativos. Vejamos, então.

d1) Função jurisdicional e função normadora

O exercício da função jurisdicional revela-se, materialmente, na composição de conflitos de interesses em concreto, e, nessa medida, compete aos tribunais declarar e aplicar as normas que considerem mais adequadas, em resultado de um exercício de valoração factual e de subsunção normativa, onde, por vezes, concorre, igualmente, uma fracção de discricionariedade,

legalmente prevista e determinada. Agora, considere-se o facto de um tribunal (ou um juiz) não concordar com o conteúdo normativo aplicável ao caso concreto. Poderá, nesse caso, o tribunal deixar de aplicar a norma? Poderá, até, optar por afastar essa norma do ordenamento jurídico, substituindo-a por uma outra? Vejamos, agora, como se pode dar resposta a estas questões, tendo sempre presente a submissão dos tribunais à lei, e às disposições (normas e princípios) previstas na Constituição.

Como dissemos atrás, os tribunais encerram no exercício da sua função jurisdicional, uma natureza assumidamente aplicativa e declarativa do Direito. Porém, e ainda que esta caracterização seja verdadeira, ela estará incompleta, se não se considerar as diversas situações da actividade jurisdicional quotidiana. Nesse quadro, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA ¹¹⁷ elenca alguns exemplos de relevo, os quais tomaremos aqui como pontos de análise, nos seguintes termos:

- α No quotidiano da actividade jurisdicional, poderá ser necessário proceder ao preenchimento de situações para as quais não exista qualquer previsão normativa. Em rigor, situações concretas em que se verifica a falta de uma disciplina normativa, e portanto, representativas de uma lacuna legal. Isto é, por um lado constata-se uma situação que urge preencher normativamente, mas por outro, o tribunal encontra-se obrigado a decidir, o que implica, forçosamente, a escolha de uma norma, e a sua aplicação ao caso concreto. Portanto, o próprio exercício da função jurisdicional prevê, e impõe, ao tribunal, e dentro deste ao juiz, um resultado concreto, o qual se define pela aplicação da norma jurídica adequada. Pelo que, nos casos em que não exista uma norma jurídica aplicável, deve o juiz recorrer aos instrumentos legalmente previstos, designadamente de auto-integração e de hetero-integração, como forma de preenchimento da respectiva lacuna. Ora, sendo que estes instrumentos estão previstos na lei, aliás, a própria exigência de preenchimento da lacuna é imposta pela lei¹¹⁸, é razoável entender que,

¹¹⁷ V. a propósito, ROCHA, Joaquim Freitas da, "*Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos – Esboço de uma Teoria Analítica da Ordenação Normativa*", Coimbra Editora, 2008, pp. 108-142.

¹¹⁸ De resto, essa exigência legal alarga-se a situações de obscuridade ou de dúvida insanável. Porém, no campo da jurisdição tributária, existem limites, concretamente quanto às lacunas resultantes de normas tributárias emanadas pela Assembleia da República, no âmbito da sua reserva

nesses particulares casos, o tribunal actua nos termos impostos pela lei. Por conseguinte, não se lobra aí a evidência de um acto de criação normativa objectiva, *i. e.*, emanação de normas gerais e abstractas, nem tão-pouco, se percebe existir um espaço de liberdade de actuação não delimitado. Então, o exercício de preenchimento de uma lacuna vem a revelar-se uma exigência legal, cuja motivação é de corrigir, preenchendo, situações em que a previsão do legislador se revelou insuficiente. De resto, tendo em conta a limitada capacidade humana em prever situações futuras, não nos parece caso dramático, importando salientar que, em momento algum, nos parece que esse particular exercício jurisdicional adultere os limites materiais da função jurisdicional. E assim, por esta via não conseguimos identificar e justificar uma competência de verdadeira criação normativa (objectiva), atribuída aos tribunais.

- β Mas, para lá dos casos de insuficiência normativa, ocorre salientar as situações em que os tribunais se vêm obrigados a cumprir a tarefa de fiscalização e de controlo das normas jurídicas. Consabidamente, no cumprimento da sua função jurisdicional, os tribunais apenas podem aplicar normas jurídicas que se mostrem conformes ao ordenamento jurídico. E, assim, não havendo respectiva conformidade, não deve o tribunal aplicar a norma em causa, por ser inválida (ilegal ou inconstitucional). Ora, este dever vem a traduzir-se, na prática, no poder de um tribunal desaplicar uma norma que se mostre desconforme com o ordenamento jurídico¹¹⁹. Todavia, também não conseguimos, por esta via, lobrigar verdadeiros actos de criação normativa objectiva. Vemos, sim, uma actividade normadora (*rectius* – reguladora do elenco normativo), da competência dos tribunais, que se

legal. Com efeito, nesses casos concretos, o instrumento da analogia encontra-se vedado aos tribunais tributários (*rectius* – todos os tribunais incluídos na jurisdição tributária, doravante TT), restando-lhes a possibilidade de criar uma norma jurídica nova (*ad hoc*), de acordo com o espírito do sistema, reservando-se nestes casos o recurso aos princípios gerais e à equidade, ou então o recurso ao instrumento da interpretação extensiva. Cfr. os artigos 8.º, do CC, e o artigo 11.º, n.º 4, da LGT.

¹¹⁹ Este poder de eliminação normativa espalha-se por várias ordens jurisdicionais. Nesses termos, veja-se, exemplificativamente, a competência atribuída à Secção de Contencioso Tributário, dos tribunais centrais administrativos, artigo 38.º, al. c), do ETAF, aos tribunais tributários, artigo 49.º, n.º 1, al. e), sub al. i), do ETAF, aos tribunais administrativos, artigo 72.º do Código do Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), ou ao Tribunal constitucional, artigo 282.º, da CRP.

impõe, nos termos da lei, em razão de garantir a manutenção de um ordenamento jurídico mais eficiente, que compreenda um conjunto de normas jurídicas verdadeiramente aplicáveis. Nessa esteira, perspectivamos que esta actuação (normadora) dos tribunais deverá tender a diminuir, caso o resultado do exercício legislativo se mostre cada vez mais eficiente e completo.

d2) Função jurisdicional e função administrativa - distinção

A distinção entre a função administrativa e a função jurisdicional não resulta simples. De resto, haverá, por certo, mais elementos de aproximação entre estas duas funções, que de afastamento. No entanto, se tivermos em conta a necessidade em justificar a ligação exclusiva da função jurisdicional ao poder jurisdicional, então a sua separação será inevitável. Nessa medida, tomaremos agora algum tempo no intuito de a procurar concretizar.

Começando pelas características de aproximação, temos, então, duas funções estaduais, responsáveis, em princípio, pela prática de actos com natureza individual e concreta, que se encontram subordinadas à lei¹²⁰ (por força do princípio da constitucionalidade e do princípio da legalidade), que prosseguem interesses públicos (fins), e que detêm poderes discricionários próprios (meios de actuação). Estes serão, porventura, elementos que aproximam caracteristicamente estas duas funções, ao invés de as distinguir.

Porém, se atentarmos devidamente estes elementos no plano prático, poderemos compreender que a tendente aproximação apenas se concretiza num plano aparente, e não concreto:

- α No caso da organização administrativa, evidencia-se, a par da subordinação à lei, um princípio de hierarquia, que modera a actividade

¹²⁰Cfr. os artigos 3.º e 266.º, n.º 2, da CRP.

dos seus órgãos administrativos (agentes)¹²¹. Por sua vez, a actividade jurisdicional determina um princípio de independência¹²², qualquer que seja o seu nível de operatividade (pessoal, colectiva, funcional, interna ou externa)¹²³. Aliás, a concepção de uma hierarquia, moderadora dos tribunais, em sede recursiva, apenas se impõe em concretas situações, como sejam, por exemplo, a possibilidade de um tribunal superior revogar, anular ou reformar uma decisão tomada por um tribunal inferior, mandar repetir um julgamento, ou ainda, a definição da interposição de um recurso (tipo de recurso, competência do tribunal, etc.), afastando-se, inequivocamente, qualquer aproximação com a concepção hierárquica imposta na administração pública, assente no binómio “poder de ordenar/dever de obedecer”. Na perspectiva do complexo organizatório jurisdicional não decorre, portanto, qualquer dever de obediência, por parte de um tribunal de instância inferior em relação a um tribunal hierarquicamente superior, na medida em que um tribunal superior não dá ordens a um tribunal inferior. Esta diferença resulta, para nós e neste plano de análise, decisiva para a distinção material destas duas funções.

- β No que concerne aos respectivos fins, ambas as funções (administrativa e jurisdicional) prosseguem finalidades públicas, prévia e genericamente consideradas pelo legislador, pelo que, se podem assumir, quer para um caso como para o outro, como interesses públicos. Claro está que, observada a essência de cada uma dessas finalidades, é possível apurar que a função administrativa visa uma satisfação do interesse público em geral, ou seja, em princípio caberá, na dimensão material desta função, a prossecução de qualquer interesse público, considerado pelo legislador como relevante. Ora, neste sentido, poder-se-á calcular que serão fins próprios da função administrativa todas as finalidades públicas que, por considerações de eficiência técnica, não forem atribuídas a outra função,

¹²¹ Cfr. os artigos 219.º, n.º 4, e 271.º, n.ºs 2 e 3, da CRP.

¹²² Cfr. o artigo 203.º, da CRP.

¹²³ V. CANOTILHO, José Joaquim Gomes, “*Direito Constitucional...*”, pp. 659-660.

designadamente à jurisdicional. Dessa feita, revelam-se neste plano, finalidades públicas como a segurança nacional (interna e externa), ou a produção de bens (públicos ou semi-públicos), essenciais para a garantia de bem-estar de uma comunidade (iluminação, educação, cultura, etc.). Por sua vez, a finalidade pública atribuída ao poder jurisdicional reporta-se ao interesse público de composição dos conflitos de interesses em concreto (tentativa e resolução de conflitos de pretensões). Portanto, pela perspectiva dos fins, se verifica, também, uma clara distinção material entre estas duas funções estaduais.

γ Resta-nos, então, considerar, embora de modo sinóptico, o espaço de actuação de cada uma das funções, concretamente quanto à liberdade de valoração e decisão que cada uma delas detém, na realização das suas finalidades públicas. Em respeito ao espaço de actuação dos órgãos administrativos é consabida a margem de discricionariedade admitida. Sem qualquer interesse no aprofundamento deste particular tema, importa para nós, apenas, realçar que tal liberdade vem a convergir com uma valoração do conhecimento técnico que os órgãos administrativos guardam e aplicam na sua actividade quotidiana¹²⁴. De tal modo que, em variados casos, resulta, sobreposto a esse espaço de liberdade, um espaço de não sindicância, ou seja, de não intervenção jurisdicional, pelo menos no sentido de contrariar tecnicamente esse conhecimento aplicado pelos órgãos administrativos. Claro está que, tal discricionariedade está prevista e limitada pela lei. Quer isto dizer que o legislador considera, por razões de eficiência técnica, atribuir um espaço de liberdade de valoração e decisão aos órgãos administrativos; contudo, limita-o legalmente¹²⁵. Esta preocupação tende, de resto, a aumentar com o decurso do tempo. Nesse sentido, a lei vai definindo, de forma cada vez mais rigorosa, a competência (objectiva e subjectiva), bem como o conteúdo, da

¹²⁴ V. a propósito, e com profundidade, DOURADO, Ana Paula do Valle-Frias de Madureira e Piedade, "O Princípio da legalidade fiscal: Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem livre de apreciação", Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2005, pp. 416 e ss, e SOUSA, António Francisco de, "*O Controlo Jurisdicional da Discricionariedade e das Decisões de Valoração e Prognose*", incluído na obra "Reforma do Contencioso Administrativo – Trabalhos Preparatórios, O Debate Universitário, Vol. I", Ministério da Justiça, Novembro, 2000, pp. 315-330.

¹²⁵ Veja-se, no caso da Administração tributária, os acórdãos do STA, P. 0786/11, de 21.09.2011, P. 0126/12, de 15.02.2012, e P. 020656, de 12.06.96.

actividade administrativa, procurando, com isso, afastar um excesso de liberdade de actuação que não se venha a compaginar com o necessário controlo jurisdicional. Ora, tal como a função administrativa, a função jurisdicional também recorre, por vezes, a um espaço discricionário, no momento de actuar. Veja-se, a título exemplificativo, o momento de determinação da moldura penal a aplicar a um caso concreto. Ai, o juiz, tomando para si elementos objectivos (conduta, consciência do agente, agravantes, atenuantes, etc.), submete-os a uma apreciação subjectiva, dentro dos limites legais previstos, e dentro de uma abstracta moldura penal, decide aplicar uma pena concreta. Ou o caso da escolha de um administrador de insolvência¹²⁶. E, assim, no âmbito exclusivamente tributário, concretamente da formulação dos despachos de mero expediente¹²⁷, e do meio processual acessório, respeitante à derrogação do sigilo bancário¹²⁸. Em suma, quer numa como noutra função, existe discricionariedade, ainda que não seja em idêntica proporção, ou sequer necessidade, e por conseguinte, também neste ponto, estas duas funções (administrativa e jurisdicional), acabam por se distinguir materialmente entre si.

d3) Função julgadora dos órgãos da Administração tributária

O acto de julgar também se encontra atribuído aos órgãos administrativos (tributários). Mas, será que essa condição prejudica a concepção de exclusividade que acreditamos existir, e nessa medida, vimos a proteger? Uma vez mais, julgamos que a resposta merece ser negativa. Mas, para justificar esta nossa posição necessitaremos de apurar o alcance do conceito “julgar”.

A possibilidade de um órgão administrativo julgar um conflito de pretensões, como por exemplo, no caso em que a administração tributária aprecia (e decide) o resultado de um conflito de pretensões, em sede das garantias administrativas impugnatórias (reclamações gratuitas ou recursos hierárquicos), resultará, portanto, de um interesse de praticabilidade, sendo, nessa perspectiva, uma função acessória à função administrativa (função essencial).

¹²⁶ V. Ac. do TRL, P. 14364/11.7T2SNT-E-L1-7, de 15.12.2011, Relator Pimentel Marcos.

¹²⁷ Por exemplo, os despachos proferidos pelos juizes tributários, nos termos do artigo 110.º, n.º 2, do CPPT. Nestes casos, os despachos são irrecorríveis, nos termos do artigo 679.º, do Código Processo Civil (CPC), *ex vi* artigo 2.º, al. e), do CPPT.

¹²⁸ V. acórdãos do TC. P. 209/95, e P. 372/06.

Com efeito, o legislador permite que seja a Administração tributária a procurar, desde logo, dar resposta ao conflito de pretensões suscitado pelo contribuinte, ainda que tenha sido ela a responsável pela origem desse mesmo conflito. E, tal nem nos parece contraditório. Por um lado, o critério da praticabilidade impõe que a decisão seja formulada o mais célere possível, pelo que, quanto mais rápido se iniciar a procura da resposta, mais depressa se poderá dar resposta à pretensão, e por conseguinte ao contribuinte. Por outro lado, a actuação da Administração tributária, mesmo neste particular caso, ou sobretudo neste caso, estará sempre vinculada a respeitar os princípios da legalidade, da proporcionalidade, da justiça, e sobretudo, da imparcialidade¹²⁹. Portanto, nesta perspectiva, não se revela, para nós, qualquer contradição ou conflito.

Além do mais, também não nos parece que a função julgadora dos órgãos administrativos se equipare, materialmente, ao exercício jurisdicional, levada a cabo pelos TT. Ainda que a Administração tributária se apresente vinculada a tão nobres princípios de actuação, o facto é que ela não deixa de ser, nestes casos concretos, parte interessada. Pelo que, se torna premente assegurar que os direitos e interesses dos contribuintes (ou dos administrados, nos casos próprios) não ficam em causa, ou melhor dizendo, não ficam desprotegidos, ou até que o contribuinte não reveja na sua reacção, seja através de reclamação graciosa ou recurso hierárquico, uma adequada garantia de imparcialidade e de justiça. Pelo que, e aqui se revela o elemento mais determinante, a Administração tributária não pode julgar por último. Quer isto dizer, então, que, pese embora ser admissível um órgão administrativo (tributário) julgar um conflito de pretensões tributárias, num quadro onde se impõe uma exigência de praticabilidade, o facto é que a decisão que daí resultar não pode ser, em momento algum, a última possível.

Deverá, então, haver sempre a possibilidade última de o contribuinte, ou o administrado, conforme o caso, poder recorrer ao complexo organizatório jurisdicional. Trata-se, recorrendo ao vocabulário doutrinário, de se atribuir aos tribunais o “monopólio da última palavra”, como salvaguarda de justiça, através de um processo justo (GOMES CANOTILHO)¹³⁰. Deste modo, e sem prejuízo dos actos praticados ao abrigo do uso legal da discricionariedade, existirá sempre a

¹²⁹ Cfr. Artigo 266.º, n.º 2, da CRP.

¹³⁰ V. CANOTILHO, José Joaquim Gomes, “*Direito Constitucional ...*”, p. 664. Fala-se, ainda, de um monopólio da primeira palavra, para os casos em que é a própria lei a exigir que seja, em primeira abordagem, um tribunal a pronunciar-se. Cfr. os artigos 27.º e 28.º, da CRP, onde se revela uma reserva constitucional de juiz.

possibilidade de se sindicarem uma decisão tomada por um órgão ou autoridade pública tributária, junto dos TT.

Dito isto, torna-se, agora, possível estabelecer um princípio de reserva do juiz e do respectivo exercício jurisdicional. E, portanto, entendemos ser válida a ligação de exclusividade entre a função jurisdicional e o poder jurisdicional.

3.2. Notas conclusivas

Desenvolvidas estas linhas de raciocínio, estamos em condições de avançar com as seguintes notas conclusivas:

- i. Qualquer tentativa de correspondência entre os poderes do Estado e as funções estaduais deverá resultar de um método de observação concreta, ponderado previamente o esquema organizatório-político da Constituição. Pois, só desse modo, se poderá definir um quadro de atribuições condizente com a realidade, ou seja, com a determinação e consideração das necessidades presentes na actividade quotidiana de cada um dos órgãos integrantes de cada poder.
- ii. A política de atribuição das funções estaduais evidencia a preocupação de corresponder a uma necessidade de eficiência técnica, mas também de salvaguardar a concretização de um propósito de praticabilidade. Nesses termos, verifica-se que, aos poderes do Estado, se atribui, por regra, uma função essencial (principal), e demais funções acessórias. No particular caso do poder jurisdicional, constatámos a atribuição da função jurisdicional, como essencial, e

das funções administrativa e normadora¹³¹, enquanto funções acessórias ou auxiliares.

- iii. A função jurisdicional, atribuída ao complexo organizatório dos tribunais, distingue-se materialmente da função julgadora atribuída aos órgãos administrativos, na mesma medida em que é possível distinguir a função legislativa da função normadora, igualmente atribuída aos tribunais. Pelo que, podemos afirmar que existe uma ligação exclusiva entre o poder jurisdicional e a função jurisdicional.

4. As ordens jurisdicionais

4.1. Modelo organizatório – sua evolução

A responsabilidade de exercer a função jurisdicional está, como vimos, exclusivamente confiada a um corpo, organizado e estruturado, de tribunais. Com efeito, a existência de tribunais encontra-se directamente ligada à constitucionalização da função jurisdicional, pelo que tal se torna necessário, sob pena de não se poder realizar essa função¹³². O simples binómio «função jurisdicional – tribunais», antecipa, por isso, a constatação de que os tribunais são o elemento orgânico do conceito material de função jurisdicional. Portanto, e tal como já vimos, aos tribunais se atribuiu a exclusividade¹³³ jurisdicional, cuja constatação – e aceção – se retira

¹³¹ Optamos por desconsiderar a função executiva, enquanto função acessória, na medida em que a execução das normas jurídicas se evidencia na tarefa aplicativa que os tribunais desenvolvem, e por conseguinte, incluída no âmbito material da função jurisdicional, enquanto função essencial.

¹³² Tendo em conta a não representatividade destes órgãos de soberania, ocorre recordar que a legitimidade dos tribunais para administrar a justiça em nome do povo (*factio iuris*), resulta da sua vinculação às leis. Nessa medida, a função jurisdicional deve realizar, no plano funcional, os interesses de todo o povo, sempre de um modo imparcial e apartidário, e através de um processo de partes, regulado por lei (*due process of law*). Assim, MACHADO, João Baptista, *op. cit.*, pp. 141-146.

¹³³ O princípio da exclusividade jurisdicional justifica-se na determinação da independência dos tribunais e dos juizes, e repercute-se, com relevância, na reserva da função julgadora.

da observação do próprio texto constitucional¹³⁴, reforçando, dessa forma, a posição de JORGE MIRANDA e RUI MEDEIROS, na defesa de um princípio de unidade do exercício da função jurisdicional¹³⁵. Contudo, entendemos, igualmente, que tal previsibilidade deverá ter o seu natural desenvolvimento no quadro da categorização, melhor dizendo, no quadro organizacional dos tribunais.

Desse modo, resulta para nós evidente que este encadeamento lógico tem, desde logo, uma primeira consequência directa: a necessidade de se organizar, ao nível constitucional, o poder jurisdicional, de modo a possibilitar, no quotidiano, o exercício jurisdicional, por parte dos tribunais. Não se trata, apenas, de uma consequência; ela é também, no plano metodológico, uma exigência natural, de indubitável essencialidade.

Uma segunda consequência a retirar, embora indirecta, na medida em que decorre da primeira consequência, será esta: o exercício da função jurisdicional praticado pelos tribunais deve ser eficiente¹³⁶. Não faria qualquer sentido idealizar um quadro estruturado de tribunais, apenas para permitir o seu funcionamento, e com isso, o exercício jurisdicional, se não se lhe exigisse, fundamentalmente, um nível de eficiência rigoroso, que espelhasse, na prática dos resultados desse mesmo exercício, o inelutável interesse do povo, na prossecução da justiça. Portanto, as próprias linhas organizacionais devem, na melhor medida possível, ser, igualmente, eficientes, pois só assim se poderá expectar, e exigir, um exercício jurisdicional, de resultados condizentes.

Embora estas sejam realidades reforçadas, não deixam de ser úteis para uma devida compreensão do processo de organização jurisdicional, ao nível constitucional, sobretudo, se existe, ainda, a preocupação – como é o caso – de perpassar as principais alterações implementadas, ao longo da sua evolução. Consabidamente, as opções do poder constituinte, nesta matéria, não foram sempre as mesmas. Se bem atentarmos, o texto constitucional original (76) abrigava uma estrutura moderada pelo princípio da unidade jurisdicional, enquanto o texto

¹³⁴ Cfr. a versão original da Constituição, através do Decreto de 10/04 de 1976, nos seus artigos 205.º e 206.º. Esta solução já se afirmava, de resto, na concepção provisória da estrutura constitucional. Cfr. a propósito, a Lei 3/74, no seu artigo 18.º, n.º 1, onde se pode ler: “*As funções jurisdicionais serão exercidas exclusivamente por tribunais (...)*”.

¹³⁵ Cfr. MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui, *op.cit.*, p. 109.

¹³⁶ A eficiência aqui elevada respeita a um conjunto de elementos, ou medidas, aplicáveis ao complexo organizatório de tribunais, bem como ao seu exercício quotidiano, que tenham o particular intuito de promover, moderar, e preservar, a concretização, dentro de um prazo útil, do princípio de justiça, constitucionalmente consagrado. Assim, não se deverá confundir este conceito com o de eficiência técnica, que respeita, apenas, à capacidade que um determinado órgão revela para a realização de uma determinada função estadual.

actual abriga a existência de uma organização claramente definida pelo princípio da dualidade jurisdicional. Esta alteração profunda não foi, nem imponderada, nem tão-pouco, repentina. Aliás, temos para nós, e como iremos ver, que essas opções sempre se definiram, numa linha evolutiva, firme e coerente.

a) A Constituição de 1976

A primeira opção, prevista na Constituição de 1976 (adiante tratada por CRP 76), apresentava uma categorização bastante simples. Desse modo, assumia-se como principal ordem jurisdicional, a ordem judicial comum, prevista no artigo 212.º, n.º 1. Ainda que não fosse, em rigor, a única ordem jurisdicional, o facto é que era a única que se organizava de modo complexo, distribuindo o espectro da sua competência por vários tribunais, de natureza diversa, e sobretudo, por vários graus hierárquicos. Desde então, uma vez que essa realidade estrutural não se alterou, a ordem judicial comum permite-se estribar num triplo grau hierárquico, o que garante, por um lado, e para as partes em litígio, o aumento da possibilidade de concretizarem a sua pretensão, na medida em que abre portas à sede recursiva, e por outro, garante um efectivo controlo, por parte de um tribunal hierarquicamente superior, ao exercício jurisdicional do tribunal hierarquicamente inferior.

O n.º 2, do mesmo artigo, previa, por seu turno, a existência de tribunais militares e de um Tribunal de Contas (TDC). Em rigor, não nos podemos referir a estes tribunais como verdadeiras ordens jurisdicionais, pois, de facto, estes tribunais não se encontravam organizados de forma estruturalmente complexa, nem incluíam vários tipos de tribunais, hierarquizados por graus jurisdicionais. Mas, eram, nesta versão constitucional, tribunais com competência jurisdicional própria, e com jurisdição reservada, que se encontravam fora de qualquer outra ordem jurisdicional¹³⁷.

¹³⁷ Sobre o percurso evolutivo do TDC, em concreto quanto à sua constitucionalização, v. FRANCO, António Sousa, et al., "*Origem e Evolução do Tribunal de Contas de Portugal*", estudo elaborado para a apresentação no IV Encontro Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores das Américas, Espanha e Portugal – 1992, Lisboa, 1992, p. 58 s. Poder-se-á, ainda, ver com interesse, a abordagem sobre os procedimentos deste Tribunal em confronto com a Convenção Europeia dos Direitos do Homem, realizada pelo autor MARTINS, Guilherme D'Oliveira, "*La réforme des Procédures juridictionnelles des Cours des comptes et la Convention européenne des droits de l'homme: L'expérience portugaise*", Revue Française de Finances Publiques, N.º 106, Abril, 2009, pp. 101-111.

Por fim, o n.º 3 deixava em aberto a possibilidade de poderem existir TAF¹³⁸. No entanto, na prática, esta admissibilidade teria de ser justificada por um critério de oportunidade. Dessa feita, tal realidade poderia ou não ocorrer, dependendo da vontade do poder legislativo, que consabidamente, se manifestava – e ainda se manifesta –, na maior parte das vezes, em razão de interesses pontuais, motivados por esta ou aquela volição política. Além do mais, estes interesses revelam-se, apenas, numa dimensão pontual, e não numa dimensão constante ou, sobretudo, evolutiva. Desse modo, falamos de oportunidade, e não de praticabilidade. Veja-se, por exemplo, o recorrente, mas pontual, recurso ao controlo do despesismo público, ou a defesa ideológica de um determinado plano organizatório, com sendo o mais adequado¹³⁹.

Dessa feita, será então, porventura, mais correcto admitir que esta opção possibilitou, na prática, a criação de uma jurisdição especializada, concretamente quanto às matérias administrativas e fiscais. A este propósito, o artigo 213.º, n.º 1, sob a epígrafe “especialização”, admitia a existência de tribunais com competência específica e de tribunais especializados, para julgar matérias determinadas. Sinteticamente, os tribunais com competência específica teriam a função de julgar certo tipo de matérias, determinadas pela espécie de acção ou pela forma de processo aplicável¹⁴⁰. Seria, portanto, o caso dos juízos de pequenas instâncias, das varas e dos

¹³⁸ Os órgãos de justiça administrativa independente, denominados de auditorias administrativas, que funcionavam nos distritos administrativos do Porto e de Lisboa, deixaram de integrar o Ministério do Interior, para passarem a integrar o Ministério da Justiça, com a entrada em vigor do Decreto 250/74. Desse modo, passaram a ser tribunais, cuja constitucionalização se mostrava essencial. Dessa feita, a inclusão desta fórmula no texto constitucional, que resultou de uma proposta de aditamento, e que garantia a constitucionalização dos tribunais administrativos e fiscais, acabou por ter aprovação por unanimidade. Ficou, no entanto, clara a vontade de se integrar estes tribunais na ordem judicial comum. V. com interesse, estes dois pequenos excertos, retirados do Diário da Assembleia Constituinte, de 18.12.1975, pp. 3142-3143: “O Sr. Jorge Miranda (PPD): - (...) O sentido que essa proposta terá, segundo me parece, é o de admitir que tribunais administrativos e tribunais fiscais possam existir como tribunais não judiciais. (...) Em segundo lugar, para de novo formular o voto de que a regra de que poderá haver tribunais administrativos e tribunais fiscais não venha a ser aplicada, por se ir caminhando cada vez mais no sentido da integração de todos os tribunais dentro da unidade judicial: todos os tribunais como tribunais judiciais.” “O Sr. José Luís Nunes (PS): - (...) Esta disposição e a faculdade que a Assembleia confere à próxima Assembleia Legislativa inserem-se na ideia de que a realidade das coisas poderia pôr graves problemas se desde já inconstitucionalizássemos os nossos tribunais administrativos e fiscais, que não são judiciais. Faço também o voto de que em breve em Portugal tenhamos uma magistratura totalmente integrada.”

¹³⁹ Foram, de resto, similares motivações que, ao nível infra constitucional, pontualmente justificaram a intervenção legislativa no quadro organizatório da jurisdição administrativa. Retenha-se, exemplificativamente, a decisão de se extinguir os tribunais administrativos distritais, e de incluir as funções contenciosas administrativas na ordem judicial comum, operada pelo Decreto de 21 de Abril de 1892, no sentido de se conter as despesas, ou a extinção da auditoria fiscal de Coimbra, realizada pela Presidência do Conselho, através do Decreto-Lei 31 571, de 14 de Outubro de 1941 - tendo daí resultado que o conjunto de distritos administrativos de Coimbra passasse a ingressar a jurisdição da auditoria fiscal do Porto – pelo motivo de o número de processos não justificar a sua existência. V. a propósito, OLIVEIRA, António Cândido de, *op. cit.*, p. 68 e pp. 76 s.

¹⁴⁰ Esta distinção, prevista no texto constitucional original, densificava-se no quadro da anterior organização judicial, prevista pela Lei 3/99, vulgo LOFTJ. Cfr. o artigo 64.º, n.º 2, *in fine*.

juízos, cíveis e criminais, ou dos juízos de execução¹⁴¹. Já aos tribunais especializados competia conhecer de determinadas matérias, independentemente da forma de processo aplicável¹⁴². Mas, como sucederam, entretanto, várias alterações à organização judicial, esta distinção deixou de ser, actualmente, aplicável¹⁴³. Aliás, o próprio texto constitucional actual não acompanha esta realidade¹⁴⁴. Trata-se, por isso mesmo, de uma previsão inconsequente.

Mas, o alcance de uma definição de jurisdição especializada deve ser entendido, claramente, para lá daquela que respeita à competência especializada. Desde logo, porque o princípio da especialização, de onde se manifesta o conceito de competência especializada, previsto no n.º 2, do artigo 211.º, é aplicável à ordem jurisdicional comum, moderando a sua organização e distribuição, quer no plano territorial, como no plano das competências. É, por isso, na prática, um critério organizacional, de natureza optativa, aplicável à categoria dos tribunais judiciais comuns. Por outro lado, o conceito de jurisdição aqui elevado encerra uma delimitação, cujo recorte se deveria concretizar fora da ordem judicial comum, pelo que, deixava em aberto a possibilidade da sua evolução como uma organização autónoma¹⁴⁵.

Com efeito, e apesar de ser uma solução incompleta, na medida em que não admitia, ainda, a constitucionalização de uma verdadeira ordem jurisdicional administrativa e fiscal, o certo é que projectava, no futuro, a concretização de tal possibilidade. Por esse facto, este foi, em nosso entender, um passo da maior importância.

Por último, poder-se-á entender que, apesar de todas as suas virtudes, esta solução pecava, ao deixar de fora do quadro da categorização, os tribunais tributários. Contudo, parece-nos que essa conclusão resultaria manifestamente excessiva, uma vez que, desde a elaboração da constituição de 1976, até à reforma da organização judiciária administrativa e fiscal, de 1984, os tribunais tributários encontravam-se integrados no Ministério das Finanças, pelo que,

¹⁴¹ Cfr. os artigos 96.º a 102.º - A, da Lei 3/99.

¹⁴² Cfr. o artigo 64.º, n.º 2, *in limine*, e do 93.º a 95.º, da Lei 3/99.

¹⁴³ Com efeito, a entrada em vigor da Lei 52/2008, alterou o quadro da organização judicial comum. Nessa esteira, os tribunais de 1.ª instância passaram a denominar-se, em regra, de tribunais de comarca - artigo 72.º - sendo que a sua competência pode ser desdobrada, nos termos do artigo 74.º, em juízos de competência genérica ou especializada. Neste último caso, cabem, exemplificativamente, os juízos de trabalho, comércio, marítimos, etc. Cfr. ainda o artigo 127.º. V. MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui, *op.cit.*, p. 138.

¹⁴⁴ O n.º 2, do artigo 211.º, do actual texto constitucional ainda prevê o princípio da especialização, nos termos da versão constitucional original. Contudo, esta desadaptação é compreensível, se tivermos em conta que a alteração no quadro normativo-ordinário ocorreu em 2008, e a última revisão constitucional ocorreu em 2005.

¹⁴⁵ Neste sentido, OLIVEIRA, António Cândido de, *op. cit.*, pp. 187-188.

não era, de todo, previsível uma discussão concreta sobre a eventual inclusão da sua organização, no texto constitucional.

b) Versão subsequente de 1982

A revisão constitucional de 82, poucas alterações promoveu. Talvez, seja de salientar a reformulação efectuada ao artigo 212.º, respeitante à organização dos tribunais. Dessa feita, e na esteira da solução adoptada para os TAF, passaram, igualmente, a poder existir, no plano organizatório infra-constitucional, tribunais marítimos e arbitrais. De destacar, contudo, a figura dos tribunais arbitrais, nesta altura ainda não tidos como verdadeiros tribunais. Teremos, no entanto, oportunidade, mais adiante, de nos concentrarmos nesta particular figura, e sobretudo, na relevância do seu papel, no processo de combate à pendência decisória em matéria tributária, pelo que não lhe dedicaremos, neste ponto, mais atenção.

c) Versão subsequente de 1989

Se a realidade da versão original da constituição consumava um princípio de unidade jurisdicional, com a revisão de 89 – e conseqüente renovação da estrutura de categorização dos tribunais – ela havia de se alterar. O elemento catalisador dessa alteração foi a inclusão, no texto constitucional¹⁴⁶, de uma ordem jurisdicional administrativa e fiscal. Desse modo, ficou vincada a opção por uma dualidade jurisdicional¹⁴⁷, onde de um lado se mantinha a ordem judicial comum, e do outro, se instalava a nova ordem jurisdicional administrativa e fiscal.

¹⁴⁶ Cfr. artigo 211.º, da CRP, no texto resultante da revisão constitucional de 89.

¹⁴⁷ O facto de utilizarmos o termo “*dualidade*” não afasta a ideia de “*pluralidade*”, conformadora da categorização constitucional dos tribunais. No entanto, achamos ser essa a melhor forma de concretizar uma realidade incontornável, onde se erguem as duas principais, e complexas, ordens jurisdicionais. O que não prejudica a realidade de a ordem administrativa e fiscal compreender duas jurisdições claramente distintas e, efectivamente, destacadas.

Esta actualização realizada pelo poder constituinte, não pode ser considerada surpreendente, se se tiver em conta que em 1984¹⁴⁸ se veio a dar uma importante reforma legislativa no âmbito da organização administrativa e fiscal. Tal reforma, concretizada pela aprovação, e entrada em vigor, de um ETAF, não só estabeleceu uma organização judiciária administrativa e fiscal, unindo a legislação respeitante às matérias judiciais de natureza administrativa, tributária e aduaneira, como se ergueu autonomamente, afastada da ordem judicial comum¹⁴⁹. Este passo revelou-se decisivo para a decisão de se constitucionalizar uma ordem administrativa e fiscal. Se a existência, no plano infra-constitucional, de organizações judiciais, fundamentalmente débeis quanto à sua organização, e sempre sujeitas a contínuas alterações – muitas das vezes de um ano para o outro –, mereceu uma previsão constitucional, não seria de esperar que, após esta profunda reorganização, não se admitisse a sua constitucionalização, agora como ordem jurisdicional. Os motivos de tal decisão serão, no entanto, mais adiante tratados, pelo que nos bastaremos com esta simples conclusão.

Todavia, poderá já ser tempo de introduzir a seguinte questão: será mais eficiente uma estrutura jurisdicional monista ou uma estrutura jurisdicional dualista?

Consabidamente, a primeira solução, de resto a escolhida pelo legislador constituinte para a CRP 76, faz merecer a concentração de todo o poder jurisdicional – magistrados, juizes, etc. – numa única ordem jurisdicional, vulgarmente conhecida por ordem judicial comum. Com isto, sucede que a natureza particular de um determinado litígio, de onde emerge uma pretensão, pouco valor passa a ter, uma vez que será sempre a mesma ordem jurisdicional a ter competência sobre essa matéria. Ainda que se preveja a constituição de juízos de competência específica e especializada, o facto é que a qualidade dos juizes que se debruçam sobre essas várias matérias acaba por ser, na verdade, similar. E, nessa perspectiva, afasta-se de valoração a complexidade que uma determinada relação jurídica possa encerrar, tomando todas as relações jurídicas pela mesma medida de ponderação. De modo que, poderá ser, eventualmente, razoável admitir que o argumento da simplicidade de organização possa promover maior eficiência.

Já a segunda solução assenta, desde logo, na certeza de que as pretensões emergentes de relações jurídicas administrativas e fiscais se afiguram de tal modo complexas, que a sua

¹⁴⁸ Cfr. Decreto-Lei n.º 129/84, de 27 de Abril.

¹⁴⁹ No que concerne à matéria tributária, esta não era uma solução inovadora. Bastará recordar que em 1933, a organização judiciária tributária, que anos antes, havia alcançado a sua autonomia, tornaria a passar por um processo de reintegração na organização judiciária administrativa.

devida resolução só é admissível, se procurada num quadro autónomo de tribunais, compostos por juizes, de qualificação técnica altamente especializada. Portanto, a valoração da matéria é, neste caso, essencial à definição do modelo organizatório a adoptar.

Pela nossa parte, tendemos a acompanhar esta via, e por conseguinte admitimos ser favorável ao aumento da eficiência a pluralidade de jurisdições autónomas. Nessa medida, o respectivo modelo organizatório deverá ser o mais possível condizente, isto é, o legislador constitucional deverá procurar representar essa opção, da forma mais inequívoca possível.

Em todo o caso, actualmente a actual constituição prevê esta segunda opção¹⁵⁰. O que não quer dizer que seja líquido que tal solução se venha a manter imutável, e que não esteja no horizonte do pensamento do legislador constitucional a integração da ordem jurisdicional administrativa e fiscal na ordem judicial, regressando, desse modo, à concepção de unidade jurisdicional, como, até, não pondere a constitucionalização de mais ordens jurisdicionais, firmando um verdadeiro cenário de pluralidade jurisdicional.

O que podemos, desde já, afirmar é que, com a revisão de 89, o legislador constituinte rematou um processo de reorganização dos tribunais, que se havia iniciado, e por conseguinte antecipado, com a inclusão da possibilidade da existência de TAF, no quadro organizatório judicial.

Resta, agora, procurar saber se é, de algum modo previsível, alguma alteração a este nível, e se sim, que tipo de alteração será razoável admitir.

¹⁵⁰ Como se pode, desde já, calcular, as opções constitucionais tendem a variar, de acordo com as suas próprias realidades, designadamente sociais, culturais, políticas, etc. Pela sua proximidade territorial, é possível destacar alguns modelos.

A Constituição de Espanha (CdE) estipula que o exercício do poder jurisdicional é competência dos juizes e magistrados que compõem o quadro judicial espanhol, sob tutela do Ministério da Justiça – artigo 117.º, n.º 1, da CdE, e artigo 37, da Ley Organica 6/1985, de 1 de Julho –, e que esse quadro judicial se deve organizar e funcionar num modelo estribado no princípio de unidade jurisdicional (monista) - artigo 117.º, n.º 5. Isto é, a estrutura jurisdicional espanhola (*Poder Judicial*) concentra, na quase totalidade, as várias jurisdições constitucionalmente admitidas, como sejam, exemplificativamente, a cível, a penal, a contencioso-administrativa, a social, e, ainda, a jurisdição militar.

A Constituição da República de Itália (*La Costituzione*) determina, desde logo, que a mesma compete aos magistrados ordinários (ou comuns), designados, no seu todo, por *magistratura* - art.º 102.º, da *Costituzione*. Trata-se, a exemplo do modelo espanhol, de uma estrutura jurisdicional enformada pela unidade jurisdicional.

A Constituição de República Francesa (*Constitution*) estabelece uma abertura ao poder legislativo, ou seja, a possibilidade de existirem várias ordens jurisdicionais – artigo 34.º. Nessa medida, o legislador constitucional não impõe um princípio de unidade jurisdicional. Em todo o caso, o texto constitucional francês contempla apenas uma estrutura judicial – artigo 64.º.

O modelo (constitucional) organizatório alemão será, porventura, um dos mais pluralistas. Com efeito, a Lei Fundamental da República da Alemanha (*Grundgesetz*), estabelece nada mais que cinco estruturas complexas – conforme o artigo 92.º – para cinco jurisdições: a Judicial (comum), Administrativa, Financeira, Laboral, e a Social – artigo 95.º.

4.2. Estrutura jurisdicional monista ou dualista – razões de ponderação

A constitucionalização da ordem administrativa e fiscal foi, em larga medida, pressionada pela prévia existência de uma organização judicial administrativa e fiscal, ao nível infra-constitucional. De facto, como teremos oportunidade de evidenciar no capítulo seguinte, tratou-se de um motivo forte; embora, não o único. Dessa feita, poderá entender-se que o poder constituinte, na abordagem à questão do modelo jurisdicional a adoptar, e consequentemente quanto ao seu exercício, possa ter negligenciado parte dos (restantes) motivos ponderáveis, e assumido um caminho desadequado. Situação que não queremos, de modo algum, aceitar. De resto, o ponto de partida deverá ser o de que o legislador constitucional promoveu as soluções mais adequadas¹⁵¹.

Porém, esta nossa preocupação justifica-se no facto de não resultar evidente que a inclusão das matérias administrativas e fiscais na ordem jurisdicional comum pudesse colocar em risco a eficiência da justiça administrativa e fiscal (tributária). Sendo certo admitir que o contrário não resulta igualmente claro. Portanto, urge procurar compreender melhor a opção do nosso legislador, isto é, porque é que se optou pela organização jurisdicional dualista?

No sentido de refrescar a análise que vimos fazendo, e com o interesse de concretizar uma resposta mais adequada à questão, decidimos conduzir até nós alguns motivos ponderados pela nossa doutrina¹⁵².

a) O elemento histórico

O elemento histórico é, desde logo, o primeiro a evidenciar. Dessa feita, não se revelou alheio à discussão doutrinária, o facto de a justiça administrativa se afirmar como uma realidade autónoma, no nosso ordenamento jurídico, ao nível infra constitucional, e de, sobretudo, se revelar nessa condição desde há muito tempo. Mas, mais relevante do que a sua autonomia (do poder executivo) – até porque, ela apenas se verificou, de forma concreta, muito poucas vezes –,

¹⁵¹ Cfr. o artigo 9.º, n.º 3, do CC.

¹⁵² V. por todos, RANGEL, Paulo Castro, “*Repensar o Poder Judicial.....*”, pp. 196 e ss.

é para nós o facto de a justiça administrativa ter-se sempre conseguido organizar, quer numa estrutura exclusivamente administrativa, quer acompanhada pelas matérias tributárias e aduaneiras. E é, sobretudo, essa capacidade de organização, e aí sim, de forma verdadeiramente autónoma (das restantes matérias de natureza privatística), que caracteriza e consolida, historicamente, este tipo de justiça. Contudo, o elemento histórico, por si só, não basta para projectar uma estrutura dual. Logo, a sua insuficiência se revela evidente, quando ponderamos as várias alterações que a organização do nosso ordenamento jurídico sofreu ao longo dos tempos. Não se pode – como não se deve – recortar este ou aquele momento particular dessa história, para se generalizar um argumento capaz de garantir a sustentação de uma opção tão radical, como esta que se analisa. De facto, não. Mas, pode – como deve – analisar-se, e identificar-se, nessa linha de evolução, os benefícios atidos a concretas circunstâncias. Pois, fazendo-o, torna possível, por exemplo, perceber que um verdadeiro, e isento, controlo da actividade da administração pública, requer, vincadamente, o afastamento de funcionários administrativos do corpo jurisdicional.

Portanto, o que queremos com isto dizer, é que este elemento (histórico) é muito relevante. E, embora, não sendo de tal modo relevante, ao ponto de se elevar como primacial argumento na defesa de uma estrutura dualista, ele é, com certeza, um instrumento indispensável – talvez, até, o mais hábil – na análise e estudo das possíveis alterações a implementar no quadro organizatório jurisdicional. E, nessa medida, não temos dúvidas que a sua ponderação terá concorrido, em boa medida, para a decisão de constitucionalizar uma segunda ordem jurisdicional¹⁵³.

b) O elemento da especialidade

A especialidade das matérias administrativas e fiscais contribuiu, decisivamente, para a concretização da delimitação de uma autonomia jurisdicional administrativa e fiscal, ou seja, para lá de uma jurisdição dita comum ou genérica.

Embora, possamos avançar, desde já, que concordamos com esta afirmação, importa demonstrar em que medida o fazemos.

¹⁵³ Não devemos, contudo, descuidar que, nesta elevação importa, igualmente, incluir a necessidade de se efectivar uma tutela eficaz contra os actos praticados pela administração pública e tributária. V. a este propósito, MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui, *op. cit.*, p. 147.

Desde logo, porque não entendemos que o elemento aqui em evidência (especialidade) se reduza à ideia de exclusividade, ou seja, não lobrigamos que as matérias administrativas e fiscais sejam *especiais*, por contraposição com as demais matérias jurisdicionais, rotuladas vulgarmente de *comuns*, que fazem, desse modo, nascer e crescer uma ideia de exclusividade das primeiras.

Julgamos, de resto e em sentido diverso, que qualquer matéria com valor jurisdicional deve abrigar, pelo menos, um concreto e incontornável nível de especialidade.

Aliás, é de notar que, a consideração da especialidade de uma determinada matéria, tende a proliferar num quadro jurisdicional (constitucional), onde ocupe lugar de destaque, numa linha temporal significativa, apenas uma única ordem jurisdicional, que convencionalmente, ou inevitavelmente, se passa a denominar como jurisdição *comum*. De tal modo que, a essa mesma jurisdição, se atribua ainda, por conveniência, uma competência residual abrangente¹⁵⁴.

Assim se retira, com propósito exemplificativo, da análise à evolução do quadro jurisdicional (constitucional) português. E, talvez por esse facto se tem vindo, a maioria das vezes, a analisar esta questão sob o critério do binómio “comum/especial”. Ora, tal dedicação resulta, em nosso entender, numa avaliação redutora da questão.

Desse modo, defendemos que o elemento da especialidade deve ser tomado em consideração, sim, mas em sentido mais lato, de modo a perspectivar em que medida se deve justificar ou não, a integração, no texto constitucional, não só, de uma ordem jurisdicional administrativa e fiscal, mas, porventura, de outras mais ordens jurisdicionais.

É consabido que a relação jurídica tributária assume contornos distintos de uma relação jurídica exclusivamente privada, revelando-se decisivo a esse entendimento, a natureza das partes – e da respectiva actuação – e a natureza da obrigação principal. Com efeito, a posição de um particular (sujeito passivo/contribuinte) não se afirma nestes casos, por contraposição ao Estado, sobre uma base de equilíbrio.

Portanto, será a partir dessa acuidade, que se deve propor a especialidade da relação jurídica tributária, ou seja, a partir do inelutável desequilíbrio das partes. Mas, não só. Existe, também, o regime legal enformador da actuação da Administração tributária, e, ainda, o

¹⁵⁴ V. CANOTILHO, José Joaquim Gomes, e MOREIRA, Vital, “Constituição da República Portuguesa Anotada – Volume II – artigos 108.º a 296.º”, 4.ª Edição, Coimbra Editora, 2010, p. 549.

criteroso e complexo regime de controlo dessa mesma actuação. Elementos que devem, indubitavelmente, ser considerados.

Nessa conformidade, a especialidade aqui invocada deve-se fundamentar, não só na ínsita natureza da matéria, mas, também, na qualidade dos sujeitos, nos regimes legais de actuação, conformes às partes, como, ainda, no regime procedimental e processual, legalmente aplicáveis às relações jurídicas tributárias.

Por conseguinte, é possível definir uma concepção de especialidade particularmente abrangente, que nos possibilita, por um lado, descomplexar a ideia (absoluta) de manutenção de um princípio de unidade jurisdicional, abrindo portas à constitucionalização de mais ordens jurisdicionais, e por outro, configurar o modelo organizatório em que essas eventuais ordens se devem acomodar.

Isto é, ao argumento da especialidade – se tomado nos moldes visitados –, não lhe será particularmente relevante o modelo de estrutura jurisdicional (unitário, dualista, ou pluralista), mas sim a preservação do exercício unitário da função jurisdicional, ou seja, a constitucionalização de uma, duas, ou mais ordens jurisdicionais, não poderá colocar em causa essa condição essencial para a manutenção da integridade da totalidade da estrutura jurisdicional.

Ademais, fica facilitada a dissipação de alguma dúvida que surja quanto à sua “arrumação”, uma vez que este elemento tende a exigir, na nossa perspectiva, uma revelação autónoma da sua estrutura organizacional, não se contentando, desse modo, com a compartimentação integrada numa qualquer outra ordem jurisdicional.

Avançando para a conclusão, julgamos que a especialidade de uma dada matéria jurisdicional opera em dois significativos momentos: *primo*, na edificação de uma organização judiciária, com ou sem previsão constitucional, admitindo-se neste caso uma avaliação mais redutora deste critério, em razão de uma dimensão jurídica pouco explorada, e consequentemente, apoiada num insuficiente elenco normativo, *secundo*, na constitucionalização de uma ordem jurisdicional, exigindo-se aqui a valorização de todos os elementos evidenciados, no sentido de vincar o necessário âmbito actuação, e evitar, desse modo, ingerências de outras jurisdições, e claro está, de prevenir ao limite a não inclusão de matérias condizentes com a sua natureza.

Em todo o caso, é nossa conclusão genérica de que este argumento, por si só, também não basta para justificar um qualquer princípio de desenvolvimento e funcionamento jurisdicional.

c) O elemento da adequação

Um outro argumento, que aqui cuidamos de salientar, tem uma natureza distinta dos anteriores. Em rigor, ele não é, verdadeiramente, um argumento, mas sim o resultado da ponderação de um conjunto de opções, cujo conteúdo assume uma eficácia múltipla. Com efeito, o polimento deste elemento resulta, *primo*, da reunião daquelas que são as principais preocupações do direito judiciário, designadamente a sua organização, as suas funções, etc., *secundo*, da definição das opções que melhor se adequam a essas preocupações. Dessa feita, verifica-se que a opção constitucional pela estrutura jurisdicional dualista se conforma com as suas necessidades de organização, de administração e, sobretudo, com aquela que respeita, concretamente, ao exercício jurisdicional, resultando, assim, que a melhor forma de ele se realizar, e de se controlar, é através de um corpo bipolar, e não de um corpo único.

d) O interesse constitucional

Ficou demonstrado que os problemas atidos com a organização, com as funções, e com a administração da função jurisdicional, se devem ultrapassar, escolhendo aquelas soluções – no caso, relacionadas com o regime estrutural – que melhor se adequam a preservar o eficiente exercício jurisdicional. E, nesse plano, não se deve limitar o leque de soluções a um regime monista ou dualista. Pelo que, em rigor, esse leque deve conter uma solução pluralista, de modo a corresponder, aí sim, na sua totalidade, ao princípio de pluralismo que a nossa Constituição promove. Porque, em última análise, deverá ter maior peso, mais do que estes argumentos (histórico, especialidade, pluralismo), o próprio *interesse constitucional*, no sentido de dar, ou não, o impulso necessário para a concretização de uma estrutura jurisdicional distinta e, sobretudo, sem limitações de escolha.

Num primeiro nível de actuação, deve-se agrupar indícios suficientes para se justificar, em abstracto, a alteração da estrutura jurisdicional, independentemente da sua forma ou modelo. E, aí, devem contar os argumentos anteriormente evidenciados. Contudo, como essa tarefa, por si só, não basta, será necessário completa-la, num segundo nível, ou seja, com a adequação do critério de interesse constitucional, que mais não deve ser do que a tentativa de prever, qualitativamente, os resultados da sua concretização, quer ao nível organizatório (delimitação jurisdicional), como ao nível funcional (exercício jurisdicional), *i.e.*, de presumir se o nível de eficiência daí decorrente deverá ser, ou não, justificadamente motivador de uma efectiva alteração. E, sendo que essa previsão comporta, inevitavelmente, uma atenção sobre a forma da estrutura a adoptar, devem, ainda e nesse plano, juntar-se outros argumentos mais concretos, designadamente: o aumento do número de pretensões emergentes de um determinado tipo de relação jurídica; a incapacidade de os tribunais – competentes e existentes – darem resposta célere, e eficiente, ao número de processos pendentes; a necessidade de se firmar um controlo jurisdicional verdadeiramente independente, em relação a determinadas matérias (como foi o caso da justiça administrativa), etc.

Portanto, a ponderação – e justificação – constitucional, de uma estrutura jurisdicional monista, dualista, ou até pluralista, deve acercar-se de um feixe argumentativo que seja o mais abrangente possível, de modo a aumentar a qualidade da previsão dos resultados decorrentes de uma possível concretização. E, no limite dessa eventual decisão, deve tomar-se o critério do interesse constitucional, nos termos aqui expostos.

4.3. Notas conclusivas

Desenvolvidas estas linhas de raciocínio, estamos em condições de avançar com as seguintes notas conclusivas:

- i. A especialidade da matéria tributária não deve ser aferida apenas por contraposição à matéria judicial (comum), mas sim num sentido amplo, ou seja, em resultado da conjugação dos seguintes elementos: natureza ínsita da

matéria, a qualidade dos sujeitos no âmbito da relação jurídica tributária, os respectivos regimes legais de actuação e, ainda, o regime procedimental e processual, legalmente aplicável.

- ii. A natureza da matéria tributária, quando tomada em sentido amplo, reivindica uma organização jurisdicional (tributária) autónoma, independentemente da base de organização e funcionamento dos tribunais se desenvolver sobre um princípio de unidade, dualidade ou pluralidade jurisdicional.
- iii. A opção do legislador constitucional, no tocante à consagração e organização das ordens jurisdicionais, deve ter em conta, por um lado, os elementos que se mostrem oportunos considerar, (histórico, adequação, especialidade da matéria), e por outro, a previsão qualitativa da sua decisão, concretamente quanto à sua eficiência.

5. A ordem jurisdicional administrativa e fiscal (tributária)

5.1. O recorte da jurisdição (constitucional) tributária

A CRP actual, através do seu artigo 209.º, n.º 1, al. b), estabelece uma categoria hierarquizada (e comum) de tribunais administrativos e fiscais, no topo da qual se encontra o Supremo Tribunal Administrativo (STA). O seu espectro de competências concentra uma natureza especializada, como se retira, não só, pelo conteúdo normativo do n.º 3, do artigo 212.º, ao reservar-se à ordem jurisdicional administrativa e fiscal, a competência para conhecer e julgar questões emergentes das relações jurídicas de natureza administrativa e de natureza fiscal, como também pelo facto de ter sido necessário, ao legislador constitucional, criar uma ordem jurisdicional específica para conhecer e julgar essas mesmas questões.

Deste modo, verifica-se a consagração, no plano constitucional, de uma ordem jurisdicional complexa, e comum, para duas jurisdições que, embora próximas, são, em nosso

entender, verdadeiramente (materialmente) distintas: a jurisdição administrativa e a jurisdição tributária.

Dito isto, importa agora apurar se, e em que medida, é possível destacar uma jurisdição tributária, tendo como linhas de força a estrutura organizatória, derivada da determinação constitucional, e a respectiva competência tributária. Vejamos, então.

5.1.1. Estrutura organizatória

Como vimos de dizer, a ordem jurisdicional administrativa e fiscal revela-se complexa, assentando numa estrutura, pelo menos a este nível (constitucional), genericamente semelhante àquela em que se apoia a ordem judicial comum. Embora só se permita comprovar este facto recorrendo à legislação infra-constitucional, na medida em que o artigo 212.º apenas determina a existência de um STA e dos “demais” TAF, sem qualquer alusão a instâncias, entendemos que a adopção do modelo organizatório da ordem judicial comum foi, na verdade, a vontade implícita do legislador constitucional e, nessa conformidade, resolveu adequar a esta ordem jurisdicional um modelo organizatório igualmente estribado em três graus jurisdicionais, ou seja, a possibilidade (determinação) de os TAF se organizarem em três níveis de jurisdição (instâncias).

Com efeito, no primeiro grau jurisdicional, são actuates os tribunais administrativos de círculo (TAC) – para as questões administrativas – e os tribunais tributários, com competência limitada à 1ª instância (Tt) – para as questões tributárias. No segundo grau jurisdicional, os tribunais passam a ser comuns, isto é, assumem uma e mesma denominação genérica, Tribunal Central Administrativo (TCA), sendo que, internamente, estes tribunais se dividem em secções, de acordo com as competências atribuídas. No terceiro grau jurisdicional, surge um órgão igualmente comum às duas jurisdições, o Supremo Tribunal Administrativo (STA), que se divide internamente, e a exemplo anterior, em secções, de acordo com as competências atribuídas.

Por fim, e pelo facto de se tratar de uma verdadeira ordem jurisdicional, com o intuito de salvaguardar a sua independência e auto-gestão, o legislador constitucional atribuiu competência para a gestão interna da ordem jurisdicional administrativa e fiscal a um órgão, também este comum, o Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais (CSTAF), responsável, na

prática, *ex vi* artigo 217.º, n.º 2, da CRP, pela nomeação, colocação, transferência e promoção dos respectivos juizes, assim como pelo exercício da acção disciplinar.

Fica, deste modo, ilustrada a estrutura organizatória desta ordem jurisdicional, cabendo agora a tentativa de definição de um possível resguardo de competência exclusivamente tributária, ou seja, um perímetro de jurisdição tributária, atinente apenas aos Tribunais Tributários (TT).

5.1.2. Competência tributária

Cuidamos de assinalar que a delimitação da função jurisdicional assume contornos de uma necessária coerência organizatória, cujo intuito se prende com o desiderato de conferir ao efectivo exercício da função jurisdicional, adequada eficácia, com vista a atingir um desejado nível de eficiência. De igual forma, perspectivámos que a delimitação das ordens jurisdicionais segue esse mesmo desiderato, podendo, ainda, ser admissível a sua extensão em várias outras (sub) delimitações, designadamente ao nível das competências próprias dos tribunais de cada ordem jurisdicional, ou até, no recorte das garantias institucionais correspondentes a cada uma delas.

Pois bem, é na senda deste processo lógico que, para nós, resulta particularmente relevante, tentar destacar – se assim for possível – do conteúdo normativo do n.º 3, do artigo 212.º, da CRP, um perímetro de intervenção material exclusivamente tributário, ou seja, um âmbito de competência dedicado, de forma exclusiva, aos TT, em razão de um critério substantivo próprio e adequado.

a) Questão prévia: O conceito *fiscal*.

A primeira atenção discursiva deve centrar-se no exposto, e vulgarmente utilizado, conceito *fiscal*¹⁵⁵. A nossa preocupação prende-se com a necessidade de evitar que o âmbito deste conceito possa, de algum modo, desvirtuar o caminho que pretendemos calcorrear, na

¹⁵⁵ O legislador utiliza este conceito para denominar uma jurisdição, cujas competências vão largamente para lá do campo estritamente “fiscal”, conformando um campo de actuação onde cabem também questões de natureza tributária.

medida em que este é significativamente mais reduzido que aqueloutro que o conceito tributário abrange. Ora, assim sendo, é nessa medida que importa desde já, distingui-los. Além do mais, a pertinência desta preocupação será, decerto, mais contundente depois de verificadas as vertentes interpretativas do conceito fiscal, pois na verdade, ele não comporta apenas um significado, seja ele etimológico, jurídico, ou, até, histórico. Em rigor, ele concentra todos eles:

(i) Em sentido etimológico, o termo fiscal identifica-se com a actividade da Administração Tributária, vulgarmente designada por Fisco. Desse modo, porventura por conveniência, é corrente (con) fundir actividade tributária com actividade fiscal. Contudo, esse resultado deve ser entendido como extemporâneo, até porque essas actividades não se confundem. Assim visto, a actividade tributária concerne os actos tributários, praticados pela administração tributária, respeitantes quer aos impostos (parte fiscal), quer às taxas, quer, ainda, às contribuições. Logo, é sobre este conjunto – no seu todo – de receitas (tributárias), que a actividade tributária se debruça (acto de liquidação, acto de cobrança, acto de revisão, etc.). Por seu turno, a actividade fiscal deverá compreender, tão-somente, o recorte dos actos relativos aos impostos. Só que, resulta, deste modo, errado confundir estas actividades, na medida em que a primeira (tributária) engloba a primeira (fiscal), ainda que seja possível destaca-las no plano funcional, e no plano organizatório. E, assim, vai crescendo a vontade de nos questionarmos acerca da opção do poder constituinte sobre a escolha da denominação desta ordem jurisdicional, concretamente no seu prolongamento, com a designação *fiscal*.

(ii) Em sentido jurídico, o conceito fiscal destaca-se, de forma bem mais evidente, do conceito tributário. Como regulador da actividade tributária, firma-se no actual ordenamento jurídico, um Direito Tributário, de onde se eleva a figura de relação jurídica tributária, e onde se abriga a figura do tributo, particularmente relevante, se tomarmos em conta o facto de ela compreender todas as prestações coactivas com finalidades financeiras (JOAQUIM FREITAS DA ROCHA). Nesse respaldo, a classificação dos tributos abrange, forçosamente, os impostos, enquanto receitas fiscais. A juntar, verifica-se que o catálogo legislativo tributário detém, ainda, uma Lei Geral Tributária (LGT), reguladora – ao nível interno – de todas as relações jurídico-tributárias, bem como um Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aplicável ao procedimento e ao processo tributário, aos recursos jurisdicionais, e ao processo de execução

fiscal. Por tudo isto, o vigor – ou melhor, a relevância – do conceito fiscal tende a matizar-se. E, se nos dedicamos a esta afluência de exemplos, é porque consideramos – e queremos-lo deixar bem claro – desajustado denominar, constitucionalmente, uma jurisdição de natureza tributária, como jurisdição fiscal¹⁵⁶.

(iii) Por último, invocamos, oportunamente, a história evolutiva de uma determinada organização judiciária – dita fiscal, mas verdadeiramente aduaneira –, para comprovarmos que esta conduta legislativa – em adequar ao conceito fiscal uma conotação bem diversa daquela que é verdadeiramente a sua – não só não é inovadora, como é reincidente. Para tal, é necessário recuar aos fins do séc. XIX, e constatar a criação de um contencioso contra-ordenacional, denominado por “*contencioso fiscal*”, composto por tribunais especiais, em 1ª instância, e por um Tribunal Superior do Contencioso Fiscal, em 2ª instância, cuja função primordial compreendia o julgamento de delitos e transgressões de natureza aduaneira. E, apesar de ser notória a desconformidade entre a natureza da matéria fiscal e a natureza da matéria aduaneira, o facto é que, paralelamente a essa organização judiciária haveria de proliferar um lastro legislativo, caricatamente despreocupado em rectificar – ou a compor – tal realidade. De tal modo, que as suas consequências se fizeram notar, não só na actividade regulamentar, como também na legislação referente à organização alfandegária. Pelo que, entendemos ser razoável admitir que, nesse período histórico, o dito conceito fiscal assumia um significado (histórico) diferente, por força de uma atribuição (contenciosa) despropositada.

Por tudo o que atrás foi dito, o valor do conceito fiscal deve, a partir de agora ser entendido de modo reforçado, isto é, no sentido de abranger uma realidade jurídica bem mais lata, ou seja, capaz de cristalizar uma relação jurídica tributária. Nessa conformidade, tentaremos, na melhor medida possível, salvaguardar a utilização do conceito *tributário* ao invés do conceito *fiscal*, sempre que quisermos referir à jurisdição identificada no artigo 212.º, 3.º, *in*

¹⁵⁶ Neste sentido, o autor ROCHA, Joaquim Freitas da, levanta, também, a questão de saber quais são, então, os tribunais competentes para julgar as pretensões emergentes de relações jurídicas fiscais. Entende o autor que, no quadro actual, apenas se pode admitir duas possíveis soluções. Uma primeira, conformadora de um entendimento restrito do conceito fiscal, atribui a competência aos “tribunais fiscais”, para as pretensões emergentes de relações jurídicas fiscais (impostos) e aos tribunais administrativos, para as relacionadas com os tributos. Uma segunda solução apontada pelo Autor, alinha-se no sentido de um entendimento extensivo do conceito fiscal, e nessa medida, será de valorar todas as questões jurídicas tributárias, pelo que, a competência para dirimir esses litígios é dos tribunais tributários. V. a sua obra “*Lições de Procedimento...*”, pp.7-8.

fine. Se, porventura, não for cumprida esta resolução, fica desde já assente que, independentemente do conceito utilizado, no caso concreto definido será sempre identificável o âmbito da relação jurídica tributária.

b) Recorte

Tendo já sido adiantado que a estrutura organizatória dos TAF deslinda, por um lado, tribunais com competência administrativa, e por outro, tribunais com competência tributária, resulta para nós evidente a possibilidade de se separar, de forma concreta, as duas jurisdições – a administrativa e a fiscal – sendo, então, necessário projectar, *primo*, a possibilidade constitucional de se repartir competências entre os tribunais administrativos e os tribunais fiscais, em razão da matéria, *secundo*, identificar o critério substantivo, concretizador da competência tributária.

b1) Repartição de competências (em razão da matéria)

Neste preciso ponto, e apenas recorrendo ao plano constitucional, perspectivamos que o caminho a seguir se encontre, inesperadamente, no próprio conteúdo normativo do artigo 212.º, n.º 3, o qual já concluímos anteriormente ser, no que respeita ao seu texto, limitado. Mas, vejamos com atenção. Aí, o legislador constitucional compromete a uma única ordem jurisdicional, uma – aparentemente também única – competência genérica, a qual concentra, por sua vez, duas matérias, também por nós identificadas como sendo materialmente distintas, a matéria administrativa e a matéria tributária. Portanto, se houvesse espaço de manobra, com o intuito de conformar, com exclusividade, uma determinada estrutura de tribunais a uma dessas matérias, seria este, porventura, o primeiro argumento: a distinção material das matérias administrativa e tributária¹⁵⁷. Pois, na verdade, elas são distintas, não só quanto à sua insita

¹⁵⁷ Invocando o pensamento do autor ROCHA, Joaquim Freitas da, poder-se-á definir matéria tributária como “*facto da vida que tenha por referência uma relação jurídica cujo objecto consista numa qualquer prestação de natureza coactiva – quanto à origem e quanto à conformação do conteúdo – e com finalidade financeira (satisfação de encargos públicos).*”. V. a sua obra “*Competência dos tribunais tributários, pós-modernidade jurídica e des-jurisdicionalização*”, in *Scientia Iuridica* (SI), Abril-Junho, 2007, Tomo LVI, n.º 310, p. 290. Por seu turno, a matéria administrativa refere-se a uma relação jurídica entre a Administração Pública, em sentido amplo, e um outro sujeito, independentemente da sua

natureza, mas também quanto ao interesse público que as envolve. A título exemplificativo, e sem desvalorizar a matéria administrativa, ou sequer os direitos aí abrigados, será, porventura, razoável admitir que, hodiernamente, a litigiosidade tributária poderá, na maior parte das ocasiões, ter maior impacto na definição, e sucesso, da política económica de um dado Governo, e consequentemente do esforço cometido a cada um dos contribuintes que, porventura, um processo de natureza puramente administrativa. O que implica, em nosso entender, e apenas nessa perspectiva, um correspondente interesse público acrescido.

Ora, deste modo, estaria dado, em nosso entender, o primeiro passo no sentido de permitir uma repartição de competências entre os tribunais administrativos e os tribunais fiscais. O segundo, e último passo, seria o interesse constitucional, com todos os elementos de ponderação por ele convocados.

Com efeito, a iniciativa do legislador constitucional em garantir a abertura necessária a um eventual processo de repartição de competências teria de ser, neste caso em apreço, tomada tendo em especial atenção, de entre os demais elementos, a eficiência das respectivas justiças (administrativa e fiscal). Pela nossa parte, seria perfeitamente razoável, e até justificável, atender a tal abertura, e daí construir um limite normativo suficientemente flexível para compreender tal realidade, ou seja, no espaço de uma única ordem jurisdicional, poder haver duas estruturas jurisdicionais autónomas quanto ao seu exercício, mas eventualmente comuns quanto ao seu espaço físico e ao seu controle de fiscalização hierárquico, com competências repartidas.

Dito isto, parece-nos possível admitir um processo de repartição de competências, nos termos aqui expostos, com fundamento no argumento da verdadeira distinção entre as matérias administrativa e tributária, como também na previsão de um verdadeiro interesse constitucional, *maxime* de garantia de um nível de eficiência adequado a cada uma dos respectivos âmbitos de intervenção jurisdicional.

Além do mais, parece-nos ter sido esse o entendimento do legislador constitucional, e, em razão desse mesmo entendimento, decidiu este elaborar um reduto normativo (art.º 212.º, n.º 3), antevendo qualquer uma das possibilidades, ou seja, da repartição de competências,

natureza (pública, privada, colectiva ou individual), tendo como vínculo natural a tutela da posição jurídica subjectiva deste último. V. a propósito, MONCADA, Luis S. Cabral de, "*A relação jurídica administrativa - Para um novo paradigma de compreensão da actividade, da organização e do contencioso administrativos*", Coimbra Editora, 2009, p. 34.

como da não repartição de competências, atribuindo, desse modo, ao legislador ordinário a liberdade para agir conforme necessário.

b2) Critério substantivo

A competência genérica atribuída a esta ordem jurisdicional compreende o conhecimento dos “litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais”. Serão, portanto, estes os litígios que devem ser apresentados aos TAF, para que estes, no quadro das suas competências, conheçam e julguem as respectivas questões por eles levantadas.

Embora pareça de simples definição, este perímetro de competência vem a revelar-se bem complexo, essencialmente por dois motivos, sendo o primeiro deles resultante da interpretação exigida, ou seja, da necessidade de se aclarar quais são efectivamente as questões que aí se possam abrigar, e o segundo, decorrente do exercício que vimos tomando, ou seja, questionar, num quadro de repartição efectiva de competências, quais seriam as questões assumidamente incluídas no âmbito das relações jurídicas fiscais.

Desta feita, tomaremos tempo e esforço com os seguintes conceitos: (i) “relação jurídica tributária” e (ii) “litígios emergentes”, prevendo, desse modo, alcançar com os seus resultados uma ilustração aproximada da natureza da “questão jurídica” para a qual apenas os TT são, possam ser, ou deveriam ser, exclusivamente competentes para conhecer e julgar.

(i) Relação jurídica tributária

A CRP estabelece, como âmbito de intervenção dos TAF, os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais. Nesse quadro constitucional, e reportando apenas à matéria tributária, será competência dos TT, os litígios emergentes das relações jurídicas fiscais, cabendo, portanto, aos tribunais administrativos (TA) competência sobre os demais litígios.

Esta conformidade é, de resto, assinalada no plano infra-constitucional, ainda que modo pouco rigoroso. De facto, amiúde se confrontam dois conceitos próximos, o da “relação jurídica fiscal”, e o da “relação jurídica tributária”. Como já tivemos a oportunidade de vincar, o espaço

material do conceito “fiscal” não representa, com devido rigor, a actividade quotidiana que exige moderação por parte dos tribunais ditos fiscais, sendo esse espaço, claro está, ultrapassado pela dita realidade. Além do mais, ainda que esta ligação não seja representada, desde logo, pelo próprio texto constitucional, importa para nós optar pelo maior rigor conceptual possível, pelo que, nessa medida, o conceito que trataremos agora de apurar será, então, o de relação jurídica tributária.

Feito este ponto prévio, podemos avançar e definir, a relação jurídica tributária como o vínculo jurídico estabelecido entre o credor tributário, enquanto sujeito activo, e o devedor tributário, enquanto sujeito passivo¹⁵⁸. Ademais, esta relação jurídica deve ainda ser definida, estruturalmente, como uma relação jurídica obrigacional, complexa, e com natureza publicista.

Trata-se, por conseguinte, de um conceito notoriamente complexo, cujos parâmetros assumem, por força de circunstâncias práticas variadas, particulares características, cujo recorte não resulta, de todo em todo, simples¹⁵⁹.

Em todo o caso, parece-nos adequado o rigor desta definição, sendo que ela acompanhará o resto do nosso estudo, de ora em diante.

(ii) Litígios emergentes

Devem ser entendidos como “litígios emergentes” as disputas que resultem de uma relação jurídica tributária. Neste sentido, o legislador constitucional estabelece que as demandas apresentadas junto dos TT devem carrear pretensões decorrentes do âmbito material de uma

¹⁵⁸ Assim, de acordo com os ensinamentos de ROCHA, Joaquim Freitas da, na sua obra *“Apontamentos de Direito Tributário (A relação jurídica tributária)”*, Universidade do Minho, AEDUM, 2009, p. 6.

¹⁵⁹ Veja-se, por exemplo, no que concerne aos sujeitos que podem intervir neste tipo de relação. Na verdade, é consabido que não devem ser apenas tomados como certos o típico credor tributário – Estado – e o típico sujeito passivo – contribuinte de direito e contribuinte de facto (consumidor final) –, mas também outros sujeitos, denominados por terceiros, como sejam os substitutos tributários, os sucessores tributários e os responsáveis tributários, bem se devendo aqui falar em sujeitos passivos indirectos. Além do mais, a relação jurídica tributária, enquanto fonte de obrigações, promove para lá da obrigação principal – o tributo – demais obrigações, denominadas acessórias, sendo que estas podem vir a ser exigíveis ao credor tributário, como ao sujeito passivo, bem como aos terceiros. Sem procurar aqui deslindar, com rigor, o âmbito desta relação jurídica, quer-nos parecer que, estes elementos exemplificativos são já, em nosso entender, demonstrativos da dificuldade do seu recorte conceptual. V. SANCHES, José Luís Saldanha, *“Manual de Direito Fiscal”*, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2007, pp. 250 e s, e ROCHA, Joaquim Freitas da, *“Apontamentos de Direito Tributário...”*, pp. 8-40.

relação jurídica tributária; não só aqueles litígios que crescem *no interior* da relação jurídica tributária, como aqueles que nascem em *consequência* de uma relação com tal natureza¹⁶⁰.

Quer isto dizer, então, que a competência de um tribunal tributário compreende, no seu todo, quer as pretensões (questões) naturalmente decorrentes do desenvolvimento interno de uma relação jurídica tributária, como também, as pretensões decorrentes dos seus efeitos externos¹⁶¹.

Desta feita, parece-nos então possível recortar e consolidar um perímetro de competência própria dos TT. Ademais, entendemos que esta competência, ao se enquadrar no plano constitucional, poderá exigir, porventura, do plano infra-constitucional, idêntico enquadramento. Com efeito, a abertura contida na previsão normativa que vimos apreciando parece, assim, adaptar-se adequadamente a uma estrutura repartida de competências, sendo que aquela que se encontrava obnubilada (a tributária), se revela agora completa e adequada a permitir devido exercício jurisdicional. Apesar de esta nos parecer uma realidade provável, ela necessita comprovação, e essa tarefa não deve agora ocupar o nosso tempo, até porque ela fará parte do estudo que levaremos por diante no próximo capítulo.

b3) Questão tributária

Vimos, então, que o texto constitucional revela abertura suficiente para se concretizar uma repartição de competências entre a jurisdição administrativa e uma jurisdição tributária. Nesta linha de raciocínio, verificámos, então, a possibilidade de se recortar um âmbito de intervenção adequado a uma jurisdição tributária, ou seja, um espaço material concentrador de competências adequadas à realidade jurídica tributária. Como consequência, resultou para nós a

¹⁶⁰ Como bem nota o autor SOUSA, Jorge Lopes de, em respeito ao alcance da previsão normativa constitucional actual sobre a competência tributária, trata-se, comparativamente com a previsão da CRP de 89, de uma competência mais alargada, na medida em que esta não só cuida de concentrar as contendas que se abrigam no âmbito de uma relação jurídica tributária, como também resgata aquelas questões que se revelem como uma consequência dessa mesma relação jurídica. V. a propósito, a sua obra "*Código de Procedimento e de Processo Tributário - Volume I - Anotado e Comentado*", Áreas Editora, 6ª Edição, 2011, pp. 218-219.

¹⁶¹ Neste sentido, quanto à delimitação conceptual dos litígios emergentes das relações jurídicas tributárias, refere o autor ROCHA, Joaquim Freitas da, "*Competência dos tribunais tributários...*", in SI, Abril-Junho, 2007, Tomo LVI, n.º 310: "*Tais serão – entende-se – não apenas os conflitos de pretensões respeitantes a questões tributárias propriamente ditas, mas igualmente os que se constituam tendo-as por base de referência, admitindo-se a inclusão de questões que não são materialmente tributárias, mas que com elas estão teleologicamente relacionadas (...).*".

cristalização de um critério substantivo, que entendemos ser o impulsionador da competência dos TT, isto é, o litígio emergente de uma relação jurídica tributária.

Todavia, não será ainda possível formar devida ligação entre o critério enunciado e a competência de um tribunal tributário, na medida em que nos falta apurar o *quid disputatum*¹⁶², ou seja, falta-nos apurar qual a natureza da pretensão que compete a um tribunal tributário, nos termos constitucionais, julgar. Desta feita, é então neste plano que teremos de suscitar e concretizar, antes do mais, a definição do conceito “questão tributária”. Vejamos, então.

Este conceito encontra-se devidamente firmado pela nossa jurisprudência; embora, com terminologia diferente, isto é, enquanto questão fiscal. Com efeito, o relevante contributo do STA, concretamente através do seu Plenário, e na esteira de anterior jurisprudência, veio a estabelecer que “*são questões fiscais as que exijam a interpretação e aplicação de quaisquer normas de direito fiscal substantivo ou adjectivo, para resolução de questões sobre matérias respeitantes ao exercício da função tributária da Administração Pública.*”¹⁶³.

Para lá deste resultado – determinação da questão tributária – é, então, possível depreender aquele que é, ou deve ser, então, o conteúdo da pretensão, enformadora da competência dos tribunais tributários. Nessa conformidade, não será bastante a verificação, e pedido de resolução, de uma questão tributária, ou a constatação de uma decisão, por parte da administração pública, também ela de natureza tributária, mas sim a *necessidade em aferir* a validade ou invalidade de um acto praticado pela administração tributária¹⁶⁴, quando referente a uma questão tributária, ou seja, quando esse acto se reporte efectivamente à actividade tributária¹⁶⁵, e no âmbito de uma relação jurídica tributária.

Dito de outro modo, a competência será determinada quando a pretensão apresentada se traduza num pedido de verificação da conformidade da actuação da administração tributária, à luz do direito tributário substantivo ou adjectivo.

¹⁶² Em rigor, o verdadeiro aferidor da competência de um tribunal, e não o *quid decidum*. Assim, SOUSA, Jorge Lopes de, “*Código de Procedimento e de Processo Tributário - Volume I...*”, p. 232. Cfr. ainda o Ac. do STA, P. 40 365, de 17.6.1997, do qual destacamos o seguinte excerto: “3.(...) a competência do tribunal afere-se pelo *quid disputatum*, em função do pedido (pretensão) do A. e em face dos fundamentos invocados para que a pretensão seja reconhecida (...)”.

¹⁶³ Cfr. o Ac. do Plenário do STA, P. 0366/09, de 12.11.2009.

¹⁶⁴ Em rigor, e nos termos do aresto citado, trata-se de um acto administrativo em matéria tributária, na medida em que é um acto praticado pela administração tributária, tendo em vista a regulação “ (...) de uma relação jurídica gerada no exercício da sua actividade destinada à aquisição de meios financeiros”. Cfr. ainda, e no sentido de delimitar negativamente o acto administrativo em matéria tributária, o Ac. do Pleno da Secção Administrativa, do STA, P. 047836, de 13.10.2004.

¹⁶⁵ Neste sentido, SOUSA, Jorge Lopes de, “*Código de Procedimento e de Processo Tributário - Volume I...*”, pp. 230-232.

Em todo o caso, este exercício conforma-se aos casos em que se suscite uma questão (tributária), por força de uma actuação da Administração Tributária. Claro está, a competência tributária abrange, ainda, e em respeito à tutela jurisdicional efectiva, casos de não actuação por parte da AT, o que permite aos TT o poder-dever de julgar, por exemplo, acções de reconhecimento de direitos e interesses legalmente protegidos, em matéria tributária, ou acções de intimação de comportamento¹⁶⁶.

5.2. Densificação

Como vimos, é possível definir, no plano constitucional – e ainda que implicitamente – uma jurisdição tributária, e atribuir-lhe uma competência própria, em razão de uma matéria assumidamente distinta da matéria administrativa, sendo, ainda, possível destacar um critério substantivo, enformador da competência dos tribunais tributários. Dito de outro modo, não só nos parece possível verificar as linhas que encerram o perímetro material de uma jurisdição tributária (conteúdo normativo em si), como ainda se lobriga o critério substantivo (relação jurídica tributária/questão tributária) que sustenta o seu exercício funcional (julgar litígios emergentes dessa relação jurídica).

Porém, e ainda que estas conclusões constituam já um acrescido aumento da motivação à verificação das adequadas consequências materiais ao nível legislativo ordinário, concretamente processual e procedimental, entendemos que ainda é necessário dar mais um passo neste percurso (constitucional). Dessa feita, assumiremos agora a tarefa de procurar densificar o conteúdo normativo-constitucional, afecto à jurisdição tributária.

Por conseguinte, será necessário apurar o tipo de acto decorrente do desenvolvimento da relação jurídica tributária, os princípios constitucionais que se encontram afectos à jurisdição tributária, e por último, o elenco das garantias jurisdicionais (tributárias). Vejamos.

¹⁶⁶ Assim, artigo 268.º, n.º 4, da CRP.

5.2.1. Actos (administrativos) tributários

Iniciamos a densificação do conteúdo normativo em apreço, centrando a análise no acto¹⁶⁷ praticado no âmbito da relação jurídica tributária, tendo em conta o sujeito que o pratica, neste caso (i) a administração tributária, ou o (ii) sujeito passivo (directo/indirecto).

(i) No primeiro caso, e tendo presente que apenas nos interessam aqueles actos com capacidade de produzir efeitos jurídicos na esfera de um determinado sujeito passivo, podemos começar por evidenciar os actos praticados pela administração, dentro do perímetro da relação jurídica tributária, isto é, os actos que a administração tributária pratica – através dos seus órgãos e agentes próprios – no cumprimento da actividade que prossegue, através de um procedimento adequado¹⁶⁸. Podemos, então, particularizar neste caso, o acto administrativo em matéria tributária. Porém, devemos, ainda, salientar, e incluir neste elenco, aqueles actos, legalmente devidos, embora não praticados pela administração tributária – por conseguinte, criadores de uma situação de omissão – susceptíveis de lesar um direito ou interesse legítimo de um contribuinte¹⁶⁹.

(ii) No segundo caso, entendemos ser possível destacar os actos de autoliquidação, de retenção na fonte, e de pagamento por conta¹⁷⁰. Embora não seja possível apreender e

¹⁶⁷ Quando praticado pela Administração Pública, revela-se como essencialmente um acto administrativo, e por conseguinte, trata-se de uma decisão (de autoridade) – tomada no exercício de um poder público, e na defesa do interesse público – apta a produzir efeitos jurídicos a um caso concreto. V. a propósito, CAETANO, Marcello, *Manual de Direito Administrativo, Vol. I*, 10.ª Edição (4.ª Reimpressão), Almedina Coimbra, 1990, p. 428, CAMPOS, Diogo Leite de, CAMPOS, e Mônica Horta Neves Leite de, *“Direito Tributário”*, Almedina, Coimbra, 1996, pp. 202 s, e SOARES, Rogério Ehrhardt, *“Direito Administrativo”*, Coimbra, 1978, pp. 50 s, e OLIVEIRA, Fernanda Paula, e DIAS, José Eduardo Figueiredo, *“Noções Fundamentais de Direito Administrativo”*, Almedina, 2005, pp. 140-154, SOUSA, Marcelo Rebelo de, *op. cit.*, pp. 106-111, e SOUSA, Marcelo Rebelo de, e MATOS, André Salgado de, *“Direito Administrativo Geral – Tomo III – Actividade Administrativa”*, 1ª Edição, Dom Quixote, 2007. V. ainda, a propósito do acto administrativo, enquanto factor de densificação, ANTUNES, Luís Filipe Colaço, *“A Teoria do Acto e a Justiça Administrativa - O Novo Contrato Natural”*, Almedina, 2006, pp. 120 s.

¹⁶⁸ Em rigor, um procedimento é um conjunto de actos administrativos, que tem em vista a produção de um resultado concreto, ou seja, a prática de um acto final, que vem a ser, esse sim, o acto regulador da relação jurídica tributária. Quanto à definição de procedimento tributário, v. ROCHA, Joaquim Freitas da, *“Lições de Procedimento...”*, p. 75. V. ainda, CAUPERS, João, *“Direito Administrativo I – Guia de Estudo”*, 3ª Edição, Notícias Editora, 1998, p. 186.

¹⁶⁹ Cfr. o artigo 268.º, n.º 4, da CRP: *“(…) a determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos (...)”*.

¹⁷⁰ Cfr. o artigo 97.º, n.º 1, al. a), do CPPT: *“A impugnação da liquidação dos tributos, incluindo (...) os actos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta,”*.

comprovar esta possibilidade, apenas pela leitura do texto constitucional, a verdade é que a demonstração prática da evolução da relação jurídica tributária, concretamente da sua privatização, nos permite, desde já, avançar este conjunto de actos praticáveis pelo sujeito passivo, os quais se revelam, de facto, factores de densificação, no quadro da tutela jurisdicional plena e efectiva¹⁷¹.

5.2.2. Os princípios da jurisdição tributária

Importa, desde já, sublinhar que não nos prestaremos a deslindar os princípios fundamentais do Direito Tributário, os quais se predem primacialmente com o acto de criação normativa, de organização, e de acompanhamento técnico (procedimental e processual)¹⁷². Neste quadro, apenas evidenciaremos um conjunto – limitado – de princípios operativos, atidos ao exercício jurisdicional tributário, no âmbito da tutela jurisdicional efectiva que a Constituição estabelece.

Dito isto, julgamos ser de incluir nesse conjunto, os seguintes princípios: (i) princípio da independência, (ii) princípio da constitucionalidade, (iii) princípio da reserva da função jurisdicional (tributária) e (iv) princípio da protecção jurídica.

Vejamos, então, cada um deles.

- i. O princípio da independência – previsto no artigo 203.º, assume um enorme papel de relevo, e pode ser analisado quanto ao exercício jurisdicional (reserva de função jurisdicional), e quanto ao poder jurisdicional (garantias de independência).

α Exercício jurisdicional - A este propósito, destaca-se uma independência funcional. O mesmo será dizer que o exercício jurisdicional, realizado

¹⁷¹ V. sobre a fronteira entre o direito público e o direito privado, e com profundidade, ESTORNINHO, Maria João, *“A Fuga para o Direito Privado”*, Tese de Doutoramento, Almedina, 2ª Reimpressão, 2009, pp. 139-159.

¹⁷² A propósito da análise aos princípios fundamentais do Direito Tributário, v. MARTINEZ, Pedro Soares, *“Direito Fiscal”*, 10ª Edição, Almedina, Coimbra, 2000, pp. 101 e ss, e CAMPOS, Diogo Leite de, CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de, *“Direito Tributário”*, Almedina, Coimbra, 1996, *op. cit.*, pp. 85 s.

pelos Tribunais – concretamente, pelos seus juízes – apenas se subordina à lei. Ou, dito de modo mais rigoroso (GOMES CANOTILHO), às fontes de direito jurídico-constitucionalmente reconhecidas. Pois bem, resulta, então, claro que o exercício jurisdicional deve revelar-se na aplicação da lei (de todas as leis aplicáveis)¹⁷³, mas, também, na *liberdade*¹⁷⁴ (reserva) de as aplicar, *i.e.*, sem ingerência de qualquer outro poder. Portanto, e no caso em análise, os TT não devem aplicar a lei, porque um outro poder assim o determina ou exige (independência externa), ou até, porque um tribunal - ou um juiz – sem a devida competência, se arroga a fazê-lo por si, mas porque é essa a sua função reservada¹⁷⁵, conformada, antecipadamente, por um espaço de liberdade específico, onde lhes compete ponderar qual a norma a aplicar, como ainda, a melhor forma de aplicação, com o intuito de contribuir decisivamente para uma boa resolução (ou tentativa) da concreta pretensão emergente de uma relação jurídica tributária. Dito isto, não sobram dúvidas de que os TT são funcionalmente independentes, cabendo-lhes, desse modo, naquele que é o específico âmbito material da jurisdição tributária, aplicar, no caso concreto e de forma independente, as normas tributárias.

β Quanto ao poder jurisdicional, o legislador, quer ao nível constitucional, como ao nível ordinário, concentra esta realidade num conjunto, ao qual denomina, intencionalmente, de garantias de independência. Em rigor, trata-se, primordialmente, de um elenco de princípios jurídico-estatutários,

¹⁷³ Como bem nota o autor ROCHA, Joaquim Freitas da, a subordinação deverá respeitar-se às normas legítimas (*favor legis*), e por conseguinte, deverá ser cumprida a hierarquia normativo-constitucional, ou seja, aplicando-se as normas com valor hierárquico superior em detrimento das demais. V. “*Lições de Procedimento...*”, p. 32.

¹⁷⁴ O conceito de “liberdade” aqui utilizado tem um alcance muito preciso. Não se trata de atribuir ao decisor (juiz) um espaço de vontade indiscriminado, permitindo que ele actue (decida) consoante sua livre vontade. Em rigor, a liberdade aqui enunciada respeita a uma margem de análise e decisão que o juiz tem, mas que se manifesta, tão-somente, na opção pela aplicação desta ou daquela norma, ou então, em não considerar aplicável, esta ou aquela norma. Contudo, qualquer que seja a sua opção, ela deve ser fundamentada, nos termos legais. Portanto, como se depreende, não é esta “liberdade”, de modo algum, um poder atribuído ao juiz, que pode ou não ser exercida, conforme sua livre vontade, e que redundaria em o juiz, porque não tinha essa vontade, decidir não aplicar a lei, ou não respeitar a lei. Esta “liberdade” é, nos termos legais, uma imposição da própria lei, e por conseguinte, bastante precisa e delimitada.

¹⁷⁵ Cfr. o artigo 2.º, do ETAF.

dos quais se destacam, além do próprio princípio da independência, o princípio da imparcialidade e o princípio da irresponsabilidade. O tópico constitucional consagra, a este título, no seu artigo 216.º, n.º 1, a inamovibilidade e, no n.º 2, a irresponsabilidade dos juízes. Deste modo, configura-se, por um lado, um cenário necessariamente austero e conservador, onde a independência da actuação do juiz não pode – não deve – ser colocada em risco; antes preservada. Note-se, como seria previsivelmente negativo poder movimentar-se este ou aquele juiz, apenas por soturnos motivos de interesse privados, para lá daqueles que estritamente respeitem à justiça. Ora, assim sendo, não é possível, através do regime de mobilidade (transferência, suspensão, aposentação, demissão), beneficiar-se ou prejudicar-se um juiz, ou a sua actuação, sem que a sua motivação decorra, expressamente, da lei, ou seja, nos termos previstos no n.º 1, do artigo 217.º, da CRP. No entanto, não se esgota, com a inamovibilidade, o rol de garantias de independência dos juízes. Pelo que, é possível recortar, ainda, do artigo 216.º, agora n.ºs 3, 4 e 5, um conjunto de determinações e indicações, com o propósito de preservar esse desiderato. Por conseguinte, os juízes (tributários) não podem desempenhar qualquer função pública ou privada, a não ser, excepcionalmente e nos termos legais, as funções docentes ou de investigação, não remuneradas. De resto, prevê-se no Estatuto dos Magistrados Judiciais¹⁷⁶ a pormenorização de demais situações, conformadoras de um grau de imparcialidade necessariamente elevado. Por seu turno, a irresponsabilidade dos juízes trata de completar o elenco das garantias de independência. Desse modo, os juízes são, em princípio, irresponsáveis quanto às suas decisões (sentenças e acórdãos). De facto, os juízes não podem ser responsabilizados por ter decidido, tão-somente, num determinado sentido. Tal possibilidade acarretaria uma insegurança e uma incerteza jurídica despropositadas. Por tal, a Constituição – no n.º 2 do art. 216.º - e o ETAF – no seu n.º 2 – configuram um regime de irresponsabilidade de actuação dos juízes,

¹⁷⁶ Cfr. os artigos 6.º e 7.º, da Lei 21/85, de 30 de Julho.

sendo que, no caso do ETAF, essa referência seja feita numa vertente positiva, ou seja, manifestando que os juizes (tributários) podem, efectivamente, incorrer em responsabilidade (penal, civil e disciplinar). Com efeito, é admissível responsabilizar penalmente um juiz, pela prática de uma conduta do tipo criminal. Como é, igualmente possível, responsabilizar civilmente – através de acção de regresso do Estado – a actuação de um juiz, nos termos do artigo 22.º, da CRP, desde que, complementarmente se comprove uma motivação dolosa ou de culpa grave¹⁷⁷. Como, ainda se prevê, o tipo de responsabilização disciplinar de um juiz, *ex vi* artigo 217.º, n.º 2, através de processo disciplinar realizado pelo conselho superior competente. Bem se vê, então, que os princípios da irresponsabilidade e da imparcialidade se assumem, a par do regime de inamovibilidade, como garantias essenciais do princípio da independência, sobretudo ao nível pessoal, ou melhor dito, ao nível subjectivo, na medida em que respeitam, directamente, à precisa actividade dos juizes¹⁷⁸.

(ii) O princípio da constitucionalidade – encontra-se previsto no artigo 3.º, da CRP, concretamente nos seus n.ºs 2 e 3, e tem como principal consequência, ou implicação, a subordinação dos tribunais administrativos e tributários e, por conseguinte, dos actos que possam praticar, aos preceitos constitucionais. De notar que esta condição não é exclusiva da jurisdição tributária; de todo. Aliás, feita leitura atenta desse preceito constitucional, verifica-se tratar-se de uma submissão transversal a toda a organização política do Estado português, vinculando todos os seus órgãos, e todos os actos por eles praticados. Desse modo, a validade das decisões dos TT não só não deve ser entendida como imediata, como ainda, por força dessa condição, só o será se estiver conforme, não só aos princípios constitucionais como também, às disposições constitucionais, positivados ou não positivados. Consequentemente, os TT têm o dever, por efectiva correspondência entre este preceito constitucional e a disposição legal

¹⁷⁷ Cfr. o artigo 5.º, n.º 3, da Lei 21/85, de 30 de Julho. Cfr. ainda o artigo 24.º, n.º 1, al. f), do ETAF de 2002.

¹⁷⁸ No entanto, embora se verifique tal ligação, o facto é que este quadro de garantias se revela, no todo, como uma garantia de todos os cidadãos, e não, tão-somente, como um manancial de defesas dos juizes.

prevista no n.º 2, do artigo 1.º, do ETAF, de não aplicar normas que entendam como sendo desconformes com a Constituição (inconstitucionais). Por isto, é que se revela, na base jurisdicional, um princípio de constitucionalidade, cujo principal interesse é o de delimitar, com máximo de rigor, a realização do exercício jurisdicional.

(iii) O princípio da reserva da função jurisdicional (tributária) – decorre do artigo 202.º, n.º 1, da CRP. Em resultado, sobressai a ideia de atribuir aos TT, e de modo exclusivo, o exercício da função jurisdicional, em respeito à competência tributária. É, na verdade, um princípio importante, cujo conteúdo trata de estabelecer um âmbito de intervenção próprio dos Tribunais, bem como o de distinguir a natureza da sua actuação, e dos seus agentes, da função julgadora atribuída, pontualmente, a órgãos administrativos. Nessa conformidade, este princípio ilustra um cenário de intervenção próprio dos TT, onde importa realçar a existência conjunta dos seguintes elementos: acto jurisdicional, subordinação ao Direito (escrito e não escrito), questão tributária, e por último, tentativa de resolução de um litígio, ou da questão tributária¹⁷⁹.

(iv) O princípio da protecção jurídica – encontra-se previsto no artigo 20.º, da CRP, sendo, na verdade, um princípio representativo de várias realidades garantísticas, pelo que, é possível evidenciar algumas das suas manifestações, as quais se dispersam pelo texto constitucional. Com efeito, importa salientar que este princípio está firmado, primordialmente, como uma garantia da tutela jurisdicional efectiva que a Constituição consagra no seu artigo 268.º, n.º 4¹⁸⁰. Por conseguinte, podemos relacionar vários direitos, com fins próximos, como por exemplo, o direito de acesso ao Direito e aos Tribunais, o direito à informação e consulta jurídicas, o direito ao patrocínio – e acompanhamento – judiciário, direito ao segredo de justiça, direito à celeridade e equidade processual e à obtenção de decisão judicial em tempo útil¹⁸¹, ou o direito à resistência – previsto no artigo 21.º - embora de difícil exercício, pelo menos no âmbito

¹⁷⁹ V. ROCHA, Joaquim Freitas da, "*Lições de Procedimento...*", pp. 32-33.

¹⁸⁰ V. CANOTILHO, José Joaquim Gomes, "*Direito Constitucional e Teoria da Constituição*", 6ª edição, Almedina, 2002, p. 501, e CAMPOS, Diogo Leite de, "*As três fases de princípios fundamentais do Direito Tributário*", Separata da Revista da Ordem dos Advogados, Ano 67, I, Lisboa, 2007, p. 66 s.

¹⁸¹ Neste caso concreto, e como iremos ver na análise infra-constitucional, o tempo útil no âmbito do processo judicial tributário, não deve ter duração acumulada superior a dois anos. Cfr. o artigo 96.º, n.º 2, do CPPT.

da relação jurídica tributária. Contudo, e além destes direitos, importa destacar, agora no âmbito da tutela jurisdicional tributária, a consagração de um contencioso mais abrangente que o mero contencioso de anulação. Sendo admissível, ao abrigo deste princípio de protecção jurídica, controlar, jurisdicionalmente, os actos administrativos em matéria tributária, as omissões de actos legalmente devidos, e por conseguinte, lesivas de direitos ou interesses legalmente protegidos, bem como lançar mão de meios processuais com carácter de urgência e cautelar. Por último, será proveitoso salientar que as garantias dos contribuintes se encontram, elas mesmas, protegidas por um princípio de reserva legal. Em rigor, poderíamos ter optado por um destaque individual, mas entendemos mais profícua realizar a destrição deste princípio no âmbito do princípio da protecção jurídica, tendo em conta a essência de cada um dos dois princípios. Nessa medida, verifica-se que a criação das garantias, bem como o seu regime, no plano do Direito Tributário, depende, nos termos constitucionais – artigo 103.º, n.º 2 – da prévia existência de uma lei (lei ou decreto-lei autorizado) – artigo 165.º, n.º 1, b) e 198.º, n.º 1, b), da CRP. Além do mais, este princípio de reserva legal implica que o resultado do processo formal legal deve, igualmente, precisar, de forma rigorosa e completa, todos os pontos concernentes à sua natureza, conteúdo e extensão (delimitação). O que quer dizer, então, que, por força deste princípio, não se prevê qualquer espaço de discricionariedade, sob pena de colocar em causa qualquer regime de fiscalização (sindicância) jurisdicional¹⁸². Em suma, a relevância deste princípio concretiza-se na imposição de um processo formalmente restrito e materialmente condicionado. Por conseguinte, enforma-se a ideia de um reforço das garantias dos contribuintes – como da própria Administração Tributária¹⁸³ –, em matéria tributária, como se projecta, adequadamente, uma via de recurso no quadro jurisdicional tributário.

5.2.3. Garantias jurisdicionais (tributárias)

O plano substantivo da jurisdição tributária – merecedor, como dissemos, de um preenchimento adequado – ocasiona a consagração de meios instrumentais, cuja finalidade é a

¹⁸² V. a propósito ANDRADE, José Carlos Vieira de, “*A Justiça Administrativa (Lições)*”, 7ª edição, Almedina, 2005, p. 97.

¹⁸³ Cfr., a título exemplificativo, os artigos 110.º e 210.º (direito de contestação), 135.º (providências cautelares), e 280.º (direito de recurso), do CPPT.

de garantir um direito ou interesse (individual ou público), formulado sob a forma de uma pretensão. Com efeito, aqui já é possível falar em conjunto de meios processuais (direito adjectivo), funcionando como uma garantia, quer para os contribuintes, como para a administração tributária, sendo que, para já, trataremos de identificar aqueles meios instrumentais que constituem o reduto das garantias jurisdicionais, na perspectiva do contribuinte¹⁸⁴.

Dessa feita, resulta do alinhamento do conteúdo normativo previsto no artigo 212.º, n.º 3, da CRP, com as demais previsões normativas de conteúdo garantístico (artigo 268.º, n.º 4, artigo 20.º, artigo 21.º, etc.) um leque de meios de actuação garantística, consubstanciador, designadamente, dos seguintes instrumentos:

(i) Direito de acção judicial (e direito de recurso em sentido amplo) – evidenciam, na prática, um quadro contencioso e pretensiosamente de plena jurisdição, distante do clássico – e ultrapassado – contencioso de mera anulação. Com efeito, é possível, no quadro tutelar constitucional, exercer um direito de acção que, por sua vez, tem a qualidade de poder ser exercido, independentemente da verificação de actuação por parte da administração tributária. Esta realidade decorre, naturalmente, do facto de a actuação da administração tributária impor, na esfera patrimonial e pessoal do contribuinte, inúmeras, e constantes, alterações jurídicas (SALDANHA SANCHES)¹⁸⁵, e, nessa medida, poder causar lesões ao nível dos direitos e dos interesses legalmente protegidos do contribuinte. Nesta linha de força, são possíveis de concretizar pretensões de variada natureza, as quais podem representar situações em que o contribuinte decide actuar (junto de um tribunal tributário), sem prévia actuação da Administração, e até naquelas em que existe essa prévia actuação. Deste modo, podem, essas pretensões, consubstanciar:

¹⁸⁴ O legislador ordinário cuidou, também, de reservar um conjunto de meios processuais, a favor da administração tributária, com a finalidade de proteger os interesses por ela prosseguidos, e desse modo, facilitar o regular e eficiente exercício da actividade tributária. No entanto, essas garantias encontram-se em diplomas legais ordinários, sendo de salientar, a título exemplificativo, as providências cautelares (arresto e arrolamento) e as medidas cautelares, previstos pelos artigos 135.º do CPPT, e 30.º, do RCPIT.

¹⁸⁵ V. SANCHES, José Luís Saldanha, *op. cit.*, pp. 482 s.

- 1) Uma acção de impugnação¹⁸⁶, através da qual se pretenda a anulação, suspensão, ou modificação de um acto administrativo tributário. Neste caso, bem se poderá falar em direito de recurso contencioso¹⁸⁷.
- 2) Uma acção de condenação¹⁸⁸, pela qual se procura obter um comportamento da administração tributária, seja no sentido de rectificar (substituindo) um anterior comportamento, ou seja, no caso particular de omissão ilegal, exigindo um comportamento que salvguarde, e respeite, um direito ou interesse legalmente protegido¹⁸⁹. Neste último caso, identifica-se um direito de acção em sentido restrito.
- 3) Uma acção de simples declaração (reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido)¹⁹⁰.
- 4) Processos de acção cautelar, compreendendo a interposição de providências cautelares, nominadas ou não, que tanto podem assumir natureza antecipatória como conservatória. São particulares exemplos o pedido de suspensão de eficácia de actos praticados pela administração tributária ¹⁹¹.
- 5) Exercício de um direito de oposição¹⁹². Admite-se, ainda, que o contribuinte possa exercer um direito de oposição, em situações concretas, e legalmente delimitadas¹⁹³. Falamos, concretamente, do processo de execução fiscal, em que o contribuinte se revela como executado, e onde se potencia a possibilidade deste se opor a uma pretensão do exequente tributário (administração tributária), desde que

¹⁸⁶ Cfr. artigo 97.º, n.º 1, alíneas a) a g), do CPPT.

¹⁸⁷ Assim, ROCHA, Joaquim Freitas da, "*Lições de Procedimento...*", p. 47.

¹⁸⁸ Cfr. exemplificativamente, o artigo 97.º, n.º 1, alíneas. c) e m), do CPPT.

¹⁸⁹ Cfr. artigo 147.º, do CPPT.

¹⁹⁰ Cfr. artigo 145.º, do CPPT.

¹⁹¹ Cfr. artigo 147.º, n.º 6, do CPPT.

¹⁹² Cfr. o artigo 189.º, do CPPT.

¹⁹³ Cfr. o artigo 203.º, do CPPT.

verificado algum dos fundamentos legalmente previstos¹⁹⁴. Apesar de o processo de execução fiscal não fazer depender a sua concretização de um impulso do contribuinte, ao contrário das demais acções de impugnação aqui perpassadas, não vemos porque se poderia deixar de incluir este direito de oposição na previsão constitucional, na medida em que o âmbito das acções aí previsto compreende, forçosamente, uma noção de *agir* abrangente. Por conseguinte, não só salvaguarda as situações em que o contribuinte decide, sem imposição, agir, como aquelas, em que a sua esfera patrimonial se pode encontrar vulnerável. Motivo esse que torna necessário e justificável, este *poder agir*. Deste modo, parece-nos ficar completo um elenco de garantias jurisdicionais bastante para restringir, ao mínimo, o recurso ao instituto da subsidiariedade¹⁹⁵, que de outro modo seria (ainda mais) recorrente.

- 6) Meios processuais acessórios, designadamente de intimação para a consulta de documentos e passagem de certidões, de produção de prova antecipada, de execução de julgados, e o processo especial de derrogação do dever de sigilo bancário¹⁹⁶.

(ii) Além de um direito de acção, ainda se prevê o direito de recurso jurisdicional. Assim, encontra-se na disponibilidade do contribuinte recorrer, ao nível jurisdicional, de uma decisão de um tribunal. Não se deverá, no entanto, incluir aqui a figura do recurso realizado no âmbito administrativo (recurso hierárquico), nem se deverá confundir, tão-pouco, com a figura do recurso contencioso de um acto administrativo tributário, junto de um tribunal tributário; situação, de resto, identificada com a acção de impugnação. Nestes termos, o direito de recurso, aqui em análise, respeita à possibilidade de o contribuinte, se descontente com uma decisão final emitida por um tribunal, poder solicitar, junto de outro tribunal competente, e no âmbito da jurisdição tributária, a

¹⁹⁴ Cfr. o artigo 204.º, do CPPT.

¹⁹⁵ Cfr. o artigo 2.º, al. e), do CPPT

¹⁹⁶ Cfr. os artigos 146.º, n.º 1, e 146.º - A, do CPPT.

sindicância dessa mesma decisão. Contudo, existem algumas imposições legais quanto a este processo:

- α O recurso deve ser interposto junto de um órgão jurisdicional superior, i.e., o tribunal que acolhe a pretensão recursiva tem de estar, no plano hierárquico, acima do tribunal *a quo* (tribunal recorrido);
- β O direito de recurso tem de respeitar, tal como no caso do recurso administrativo, o princípio do duplo grau de decisão, ou seja, o meio processual esgota sua eficácia com a concretização, apenas, de um recurso. Esta limitação tem, no plano prático, enorme relevo, na medida em que o espaço de manobra, em sede recursiva, se torna muito apertado. Dessa feita, e como apenas se admite por aqui a interposição de um único recurso, uma decisão julgada em 1ª instância só poderá ser sindicada pelo TCA, em 2ª instância, ou então, pelo STA, sendo neste último caso, por via de recurso de uma decisão tomada pelo TCA em 1ª instância, ou por via de recurso *per saltum*, portanto, de uma decisão de um tribunal tributário de 1ª instância.

Em suma, verifica-se que concentração destes direitos (de acção e de recurso) tem o mérito de cumprir uma tutela jurisdicional plena, e efectiva, no âmbito da justiça tributária.

O que torna aprazível concluir que as alterações, decorrentes da revisão de 89, se revelaram essenciais na definição, ainda que pretensiosa, de uma jurisdição tributária adequada, e potencialmente independente.

6. A reserva jurisdicional tributária

Deixamos para o fim da análise à dimensão constitucional, e de resto, do presente capítulo, o tema da qualidade da reserva jurisdicional tributária. Consabidamente, o tema da qualidade da reserva afecta à jurisdição administrativa e fiscal já se encontra devidamente

estudado, pelo que, nessa medida, não procuraremos aqui apresentar quaisquer elementos inovadores.

No entanto, tendo em conta que, desde o início deste capítulo, se procurou recortar e delimitar uma jurisdição tributária, efectivamente autónoma, ao mesmo tempo que se pugnou por lhe atribuir devido conteúdo através de um processo de densificação, entendemos que seria forma adequada de encerrar o mesmo, a tentativa de ir ao limite do caminho, isto é, procurar saber se seria possível, ou útil, definir uma reserva jurisdicional exclusivamente tributária.

Nessa linha, convocaremos os argumentos disputados no estudo atrás citado, no sentido de compreender se eles terão, de algum modo, utilidade na procura da pergunta – ainda que hipoteticamente – por nós lançada: a reserva jurisdicional tributária é absoluta ou relativa?

6.1. Argumentos doutrinais

a) Uma das posições, composta pelos autores GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, interpretou esta reserva como tendo, em princípio, natureza absoluta¹⁹⁷. Nessa perspectiva, a consideração de atribuição de competências, atidas a questões de natureza materialmente administrativas ou tributárias, a outra ordem que não a administrativa e tributária, deverá caber num perímetro legal, devidamente ponderado e determinado. Quer isto dizer que não se afasta a tendencial natureza absoluta, desta reserva jurisdicional, por se admitir que certas matérias, inerentes à realidade administrativa e tributária, sejam atribuídas a outras jurisdições. Tal inflexão terá, no entanto, e forçosamente, de resultar de uma previsão legal, ponderadas as necessidades pontuais de oportunidade, praticabilidade, ou de logística.

b) Em campo oposto, os autores, FREITAS DO AMARAL e MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, aproveitaram a ideia de ponderação (e previsão) legal para assumirem uma opinião bem distinta e, nesse contexto, assinalar uma reserva jurisdicional, de carácter relativo¹⁹⁸.

¹⁹⁷ V. CANOTILHO, José Joaquim Gomes, MOREIRA, Vital, *op. cit.*, pp. 565-566.

¹⁹⁸ V. AMARAL, Diogo Freitas do, ALMEIDA, Mário Aroso de, “*Grandes Linhas da Reforma do Contencioso Administrativo*”, 3.ª Edição, Almedina, 2004, pp. 27-29.

Para tal, assumiram que a constitucionalização da ordem administrativa e tributária não se fez acompanhar de uma edificação logística suficiente. Nessa medida, a insuficiência de tribunais competentes, a par de uma ineficaz disposição territorial dos mesmos, incentivou o legislador (constitucional e ordinário) a abrir a reserva jurisdicional administrativa e tributária, e a permitir a atribuição de algumas matérias dessa natureza a outras ordens jurisdicionais¹⁹⁹.

De facto, seria necessário acompanhar a introdução nessa nova ordem jurisdicional, de meios eficientes, pelo que, na falta destes, não se poderia admitir uma impossibilidade originária de realização do exercício da função jurisdicional. E, assim, embora atribuindo à ordem jurisdicional administrativa e tributária, um carácter de recurso obrigatório, o legislador anteviu que, em determinados casos, onde se revelava a impreparação logística de actuação dos tribunais administrativos e tributários, se deveria, ainda, desviar esse recurso para outras ordens jurisdicionais.

Portanto, não se poderia, de modo algum, vincular a reserva jurisdicional administrativa e tributária a uma dimensão de reserva absoluta, até porque, a própria estrutura logístico-funcional não se revelava capaz de acompanhar essa concepção.

c) Uma outra posição, de relevo doutrinário, é a apresentada e desenvolvida pelos autores SÊRVULO CORREIA e VIEIRA DE ANDRADE. Estes autores defendem a relativização da reserva jurisdicional administrativa e fiscal, embora considerem que a devida justificação vem a revelar-se distinta das conjecturadas pela restante doutrina. Dessa feita, concordam na necessidade de se atribuir, a demais ordens jurisdicionais, competência para julgar questões de natureza administrativa e tributária. No entanto, não descuram (VIEIRA DE ANDRADE) a concretização de um critério delimitativo dessa atribuição. Com efeito, e de acordo com esta posição, o legislador só deve poder atribuir competências, ditas próprias da jurisdição administrativa e tributária, aos tribunais comuns, desde que esse acto não coloque em crise, ou não desfigure, o núcleo essencial da competência dos tribunais administrativos e tributários²⁰⁰.

¹⁹⁹ O problema logístico, traduzido numa insuficiência de estruturas e meios para uma devida aplicação da vontade legislativa, e aqui salientado, recorda-nos o momento vivido no período reformista de 1929, em que tal também se verificou.

²⁰⁰ V. ANDRADE, José Carlos Vieira de, "*A Justiça Administrativa (Lições)*", Almedina, 7.ª edição, 2005, pp. 107 s. V. também neste sentido, a anotação feita pelo autor NABALS, José Casalta, "*Tarifa e questões fiscais: competência dos tribunais tributários – Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (1.ª Secção) de 17.6.1997, P 40 365*", CJA, N.º 6, Novembro/Dezembro, Cejur, 1997, pp. 50-52.

Nesse sentido, estes autores avançaram com alguns critérios de concretização deste espaço de liberdade, e, que se prendiam, por um lado, com a impreparação logística (particularmente, a insuficiência de meios processuais), e por outro, com a tradição e a especialidade da matéria, ou melhor dizendo, a proximidade do direito privado. A título exemplificativo, o julgamento das questões de expropriação, ou de direito de contra-ordenações, que deveria ser desviada para a esfera de competências dos tribunais comuns, dada a melhor preparação, quer ao nível dos meios processuais, quer pela sua larga experiência julgadora, para garantir, desse modo, uma melhor protecção dos administrados/contribuintes. Já no caso do contencioso notarial, a competência caberá aos tribunais judiciais comuns, por força de uma clara aproximação da natureza da questão ao direito privado²⁰¹.

Nessa esteira, acrescenta o autor PAULO RANGEL que, o âmbito de reserva constitucional concernente às relações jurídicas administrativas e tributárias, acolhe um critério interno ao direito administrativo e tributário, cujo intuito será o de delimitar as matérias que, em momento algum, poderão ser atribuídas a outras ordens jurisdicionais. Aliás, este autor define o critério de jurisdição como o adequado a apurar os casos de excepção. Assim, havendo um interesse privado relevante (direito, liberdade ou garantia), a reserva relativiza-se, mas se não houver, então, a reserva é absoluta.

6.2. Considerações finais

Verificámos, então, que a natureza da reserva jurisdicional administrativa e tributária é considerada, por algumas posições, de absoluta, e por outras, como relativa, dependendo da perspectiva de análise. Em todo o caso, como apenas nos importa a reserva da jurisdição tributária, será tão-só, e apenas a ela que, de ora em diante, nos iremos referir. Não entendemos que, de algum modo, possamos desvirtuar o esforço de argumentação aqui trazido, apenas porque decidimos destacar a jurisdição tributária²⁰².

²⁰¹ V, a propósito, o Ac. do STA, P. 01329/02, de 31.10.2002, Relator João Cordeiro.

²⁰² Em rigor, o sentido argumentativo aproveita qualquer uma das possibilidades, ou seja, a tomada da uma jurisdição unitária administrativa e tributária – que reflectiria, se fosse possível, uma realidade inexistente –, apenas a jurisdição administrativa, ou ainda apenas a jurisdição tributária.

a) Seria simples admitir que a resposta a esta questão se encerre na própria previsão constitucional que abriga a jurisdição tributária. Nessa conformidade, das duas uma, ou o conteúdo do artigo 212.º, n.º 3 não contempla qualquer expressão conducente a um campo de situação excepcional, e estabelece uma reserva absoluta, ou, de forma inequívoca, ele não reflecte uma atribuição exclusiva e absoluta aos TT, ao não determinar que *apenas* a estes tribunais, e *só a estes*, compete o julgamento de litígios emergentes de relações administrativas e tributárias e, então, estabelece uma reserva relativa.

Porém, e consabidamente, esta questão não deve ser respondida deste modo. Aliás, como vimos, vários argumentos foram propostos com o intuito de assinalar o limite da reserva jurisdicional tributária. Isto é, não bastou a consideração da letra da lei.

Nesta linha, importa destacar alguns relevantes critérios, como o recorrente critério da praticabilidade, da logística, da insuficiência de meios processuais, e até, o critério da proximidade à natureza privada. Na verdade, todos eles procuraram, de algum modo, justificar uma melhor redefinição do espaço (reservado) de actuação dos tribunais tributários, ainda que tal impusesse um desvio (necessário) de competências para outras ordens jurisdicionais. E, no fim, a opção pela relativização veio a assumir-se como sendo a conclusão mais sensata, ou até, a única capaz de resolver qualquer futura questão de interpretação sobre esta matéria. E, nesse sentido, acompanha a nossa jurisprudência²⁰³.

b) Pela nossa parte, entendemos que a reserva jurisdicional tributária, em princípio demarcadamente absoluta, se assume, na prática, como uma reserva jurisdicional relativa. Porém, não consideramos que alguns dos argumentos aqui evidenciados nesse sentido, possam servir de justificação a esse resultado.

Na verdade, os principais exemplos de argumentação favoráveis a uma reserva relativa assentam, sobretudo, na falta de tribunais administrativos e tributários e na ineficiente distribuição territorial dos mesmos. Argumentos de natureza organizatória, portanto, e não relacionados directamente com a natureza da matéria tributária.

Ora, convenhamos, o problema organizatório é um problema resolúvel, não um impedimento intransponível, pelo que, neste plano, deverá o legislador procurar reforçar a concepção de uma reserva mais próxima do carácter absoluto que do relativo, adequando as

²⁰³ V. os Acórdãos do STA de 14.6.2000, Proc. 45633, e de 27.01.2004, Proc. 1116/03, TC 607/95, 746/96, 99/96, 927/96 e 965/96, 1102/96, 65/97 e 284/03.

infra-estruturas, e os meios próprios da sua actividade, ao seu respectivo exercício jurisdicional. Aliás, bastará que se valorize devidamente a abertura constitucional respeitante à existência de TaT, e daí se promova um devido reforço e alargamento da jurisdição tributária.

Dessa feita, o regime de atribuição de competências administrativas ou tributárias à ordem judicial comum, por força de uma impreparação organizatória, tem de ter carácter excepcional, e sobretudo pontual, até porque, e a partir de determinado momento, não poderá entender-se como razoável a invocação de tal argumento.

c) Na verdade, o nosso entendimento assenta, desde logo, na constatação de determinadas matérias tributárias se encontrarem atribuídas a outras jurisdições, em razão de limitações constitucionais, como por exemplo a competências dos tribunais judiciais para o julgamento de crimes tributários. Aliás, a nossa investigação terá, mais para diante, o cuidado de analisar alguns casos, de entre os quais este mesmo, por nós denominados de casos-limite, *i.e.*, casos em que se verifica a atribuição da competência sobre determinadas matérias, previsivelmente tributárias, a jurisdições que não a tributária.

Esta constatação (factual), juntando o recorrente interesse da praticabilidade, vem a revelar-se determinante para a nossa resposta. O que não quer dizer que concordemos com ela. Em rigor, o nosso interesse seria promover, até ao extremo, a protecção rigorosa dos limites das reservas jurisdicionais, e no caso concreto, da jurisdição tributária, até porque, como vimos ao longo do presente capítulo, trata-se de uma jurisdição com dignidade, meios e fins, exactamente idênticos às demais jurisdições, com enquadramento constitucional. Por isso mesmo, o conteúdo das suas competências deveria conseguir preservar, ao limite das possibilidades que o Direito prevê, concretamente através dos seus princípios e elencos normativos, todas as matérias que se encontrem conformadas pelo critério de competência tributário, previsto na Constituição.

Em todo o caso, essa realidade, a vir a existir, levará tempo, sendo que, o importante agora é procurar delimitar, convenientemente, as fronteiras da jurisdição tributária, ainda que no âmbito de uma reserva jurisdicional relativa.

d) Para concluir, cumpre salientar que a relativização das reservas jurisdicionais é transversal. Nessa linha, tomemos o exemplo da jurisdição do Tribunal Constitucional²⁰⁴. De modo passivo, evidencia-se, no tocante às matérias jurídico-constitucionais, uma relativização da sua reserva jurisdicional, na medida em que, além do tribunal constitucional, também os demais tribunais (das restantes ordens jurisdicionais) estão obrigados a não aplicar normas que sejam desconformes – ou infrinjam – com o disposto na Constituição, ou com os princípios aí previstos. O que vem a resultar, para os tribunais, na obrigação de estes procederem a uma fiscalização preventiva (da constitucionalidade) do conteúdo das normas, presumivelmente, aplicáveis. E, neste sentido, a competência, primacialmente atribuída à jurisdição constitucional, acha-se partilhada pelas restantes jurisdições.

Verifica-se, num outro sentido, o facto de ser a própria jurisdição constitucional, agora de modo activo, a resgatar algumas competências respeitantes a matérias de natureza administrativa. Veja-se, exemplificativamente, os casos da competência atida ao contencioso eleitoral, fora da previsão normativa contida no artigo 4.º, n.º 1, al. m), do ETAF, previstas no artigo 223.º, n.º 2, alíneas c), e), f), g) e h), da CRP, ou da competência no âmbito do poder disciplinar sobre os juizes do tribunal constitucional.

Portanto, não só se confirma uma relativização da jurisdição constitucional, como também a própria jurisdição constitucional contribui, efectivamente, para a relativização de outras jurisdições, em particular da jurisdição administrativa.

e) Um outro exemplo virá a ser o da jurisdição do Tribunal de Contas. Se bem notarmos, o TDC resgata algumas competências que, naturalmente deveriam, apenas, pertencer à jurisdição administrativa. Veja-se, nessa conformidade, a competência deste tribunal para fiscalizar a legalidade dos actos (administrativos) e contratos que comportem despesa para as entidades que compõem o aparelho estatal, ou a apreciação da legalidade dos actos de gestão financeira.

Tal como no exemplo da jurisdição constitucional, também aqui se verifica uma clara, e decisiva, contribuição para a relativização da jurisdição administrativa. Não se concretiza, portanto, a retirada de qualquer competência da reserva jurisdicional presumivelmente própria

²⁰⁴ V. a propósito das competências do TC, COSTA, José Manuel Cardoso da, "*A Jurisdição Constitucional em Portugal*", 3.ª Edição revista e actualizada, Almedina, 2007, pp. 29-63.

do TDC, pelo que, por essa perspectiva, se mantém o seu carácter absoluto, quando confrontada com as demais jurisdições; contudo, resgata competências que, de um modo natural, caberiam noutra jurisdição.

Pelo exposto, evidencia-se um conjunto de justificações suficientes, estribadas numa ideia de praticabilidade e adequação, que têm a principal virtude de corresponder a um imperativo de eficiência constitucionalmente consagrado, em que o poder constituinte compreendeu que a absolutização ou relativização do seu exercício funcional, pouca relevância assume quando urge ponderar, e construir, um sistema organizatório capaz de garantir, com eficiência adequada, as expectativas constitucionais.

No que respeita concretamente à jurisdição tributária, a relativização do seu âmbito de intervenção deverá sempre, no limite, e acompanhando a posição de SÉRVULO CORREIA e VIEIRA DE ANDRADE, respeitar duas premissas: (i) o desvio de competências tributárias para outras jurisdições não poderá adulterar, de forma irreversível, o perímetro da competência tributária, e (ii) a jurisdição tributária é a jurisdição adequada, ou comum, para as matérias tributárias, pelo que, nessa medida, e havendo dúvida, a escolha da integração de uma matéria tributária deverá repousar, por defeito, na jurisdição tributária.

Capítulo III

A jurisdição tributária na dimensão infra-constitucional

1. O modelo organizatório português no plano do direito comparado

A opção tomada pelo legislador ordinário, a qual se abriga no ETAF de 2002, revela, desde logo, uma harmonização com a previsão constitucional, ao materializar uma jurisdição tributária autónoma, ou seja, destacada da jurisdição administrativa²⁰⁵. No entanto, tal como iremos ver, a ligação entre estas duas jurisdições tende a ser bem estreita, muito por causa do interesse do legislador em juntar, sempre que possível, os TT e os TA num mesmo espaço físico de actuação.

Podemos, então, definir o actual modelo de organização jurisdicional tributário como um complexo organizatório, sob a forma piramidal, que possibilita o exercício jurisdicional tributário através de uma rede de tribunais – e por vezes, através de secções –, os quais se dividem por três graus jurisdicionais: (i) tribunais tributários, num total de dezasseis, com actuação limitada em 1ª instância, (ii) tribunais centrais administrativos, actualmente dois – através da respectiva Secção de Contencioso Tributário – maioritariamente interventivos em 2ª instância, e (iii) o Supremo Tribunal Administrativo – através da Secção de Contencioso Tributário – que, sem

²⁰⁵ Em sentido inesperadamente diferente, veja-se o sítio da Direcção Geral da Administração da Justiça: “*Em Portugal, há duas jurisdições distintas: a civil e a administrativa (...) Da segunda jurisdição (a administrativa) fazem parte os 10 tribunais administrativos e fiscais (1.ª instância), os dois tribunais centrais administrativos (Norte e Sul) e o Supremo Tribunal Administrativo (abrangência nacional). Esta jurisdição está fundamentalmente regulada no Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais e no Código do Processo nos Tribunais Administrativos.*”.

Consulta electrónica: <http://www.dgaj.mj.pt/DGAJ/sections/tribunais/tribunaisbreve/>

prejuízo da possibilidade de intervir em 1ª instância, tem, na maioria das situações, o poder-dever de julgar em última instância²⁰⁶.

Importa, ainda, destacar, o órgão competente para a gestão e disciplina do respectivo corpo de juizes tributários, o CSTAF²⁰⁷. A valia deste órgão revela-se bem para lá deste plano. Na verdade, o seu papel não se esgota em garantir a independência dos TT. Como teremos oportunidade de ver mais adiante no nosso estudo, o CSTAF assume, ainda, um papel relevante na credibilidade do exercício da jurisdição arbitral, em matéria tributária.

Figurativamente,

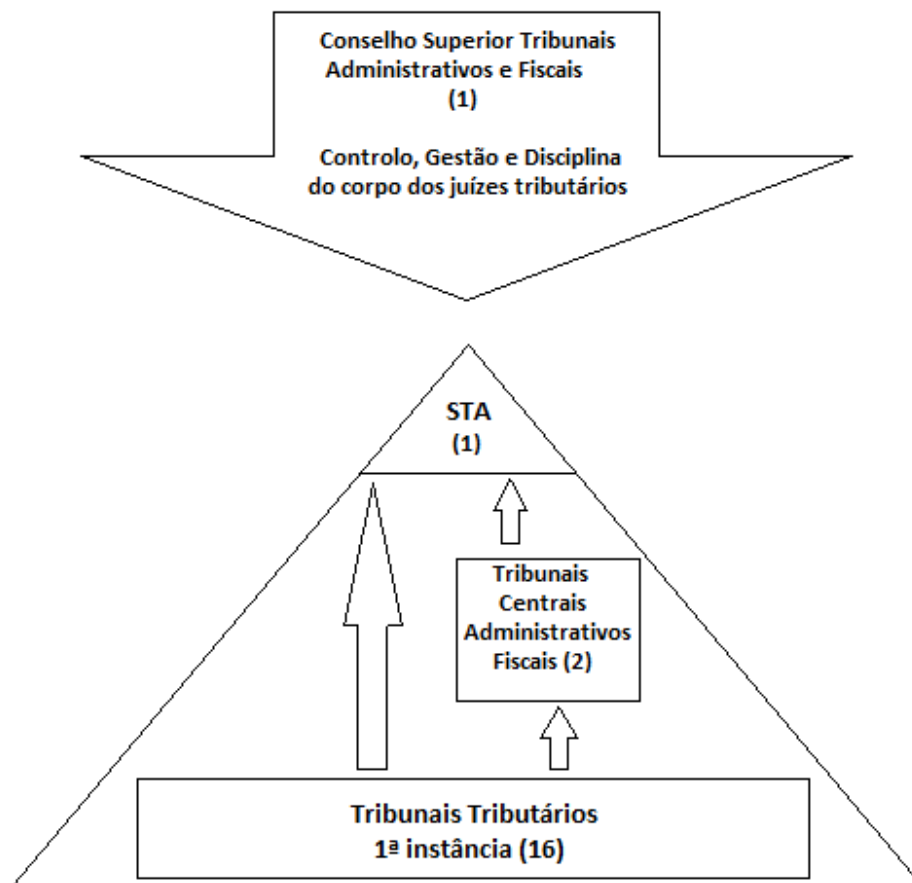


Fig. 1 - Modelo actual da organização jurisdicional tributária

²⁰⁶ Cfr. o artigo 27.º, n.º 1, a), do ETAF de 2002.

²⁰⁷ Em rigor, o CSTAF gere e disciplina a totalidade dos juizes que compõem a ordem jurisdicional administrativa e tributária. Cfr. o artigo 74.º, n.º 1, do ETAF de 2002.

Como vimos demarcando, é necessariamente útil que, do cotejo das linhas de previsão constitucional com as opções tomadas pelo legislador ordinário, venha a resultar a um quadro coerente.

No caso português, a definição do modelo jurisdicional tributário foi traçada antes mesmo de existir um reduto constitucional de jurisdição tributária, sob a forma de ordem. Em todo o caso, e tal como o vimos agora, fica a ideia de existir, pelo menos, um trilho de coerência organizatória. A seu tempo veremos a sua condição de eficiência.

Estas considerações, de resto básicas, adaptam-se a qualquer exercício que pondere a ligação entre os planos constitucional e infra-constitucional. Por conseguinte, a expectativa dos resultados que vimos enunciando – coerência e eficiência – deve existir sempre, quer se esteja perante uma base de unidade, de dualidade, ou de pluralidade jurisdicional.

Sem qualquer pretensão de aferir aqui os seus valimentos – pelo menos, em profundidade – podemos evidenciar, em sede de direito comparado, alguns exemplos de modelos organizatórios – de resto, recordados no capítulo anterior, aquando da análise constitucional – enquadráveis nos princípios de desenvolvimento estrutural e funcional, mencionados:

1.1. Modelo jurisdicional tributário espanhol

No ordenamento espanhol, o exercício da justiça tributária não é levado a cabo por qualquer tribunal pertencente ao corpo do poder judicial comum, mas sim por um complexo de órgãos de natureza económica-administrativa, denominados Tribunais Económico-Administrativos, os quais podem funcionar em modo Pleno, por Salas, ou com juiz singular²⁰⁸. Trata-se, na verdade, de uma estrutura *sui generis*, bem distinta das restantes realidades organizatórias (jurisdicionais) presentes em Espanha. Apesar de se tratar de um conjunto de órgãos que se encontra sob tutela do Ministro da Economia e da Fazenda (*Ministro de Economía*

²⁰⁸ Cfr. artigo 231.º, da Ley 58/2003, de 17 de Dezembro, vulgo Ley General Tributaria (LGTE).

y Hacienda)²⁰⁹, no que respeita às suas respectivas composições internas, a sua actividade é (ou deve ser), nos termos da lei, exercida num quadro de independência funcional²¹⁰. Os Tribunais Económico-Administrativos são, então, órgãos jurisdicionais que têm o poder-dever de julgar, em definitivo, as questões de natureza tributária que lhes sejam apresentadas, por força da lei, seja no plano económico-administrativo (*revisión en vía administrativa, através das reclamaciones económico-administrativas*)²¹¹, seja no plano recursivo (*recurso de alzada ordinário, recurso extraordinário de alzada para la unificación de critério, recurso extraordinário para la unificación de doctrina e recurso extraordinário de revisión*)²¹².

Estruturalmente, do primeiro nível de intervenção, e mais próximo dos cidadãos, até ao topo, o modelo jurisdicional espanhol representa-se da seguinte forma:

- i. Dependências Locais (*Dependencias Locales*) – actualmente existem 4. Em rigor, são órgãos que concentram, em caso de necessidade ou utilidade, algumas competências jurisdicionais. Contudo, a sua existência é eventual, e a atribuição das suas competências terá de decorrer de um acto de delegação por parte do Secretário de um Tribunal Económico-Administrativo Local ou de uma Sala Desconcentrada.
- ii. Dependências Provinciais (*Dependencias Provinciales*) - actualmente existem 28. A sua concepção assenta na mesma medida das *Dependencias Locales*.
- iii. Tribunais Económico-Administrativos Locais (Tribunales Económico-Administrativos Locales) - actualmente existem 2.
- iv. Salas (Salas Desconcentradas) – actualmente existem 5. – São órgãos que se incluem nos Tribunais Económico-Administrativos Regionais, compostos pelo

²⁰⁹ Ao contrário da ordem judicial, a qual se encontra sob tutela do Ministro da Justiça. Cfr. a propósito, os artigos 37, da Ley Organica 6/1985, de 1 de Julho (LO), actualizada.

²¹⁰ Assim, artigo 228.º, da LGTE.

²¹¹ Cfr. o artigo 213.º, n.º 1, al. c), e 227.º, da LGTE.

²¹² Estes tribunais têm ainda competência para conhecer e julgar as reclamações que sejam previamente tratadas pelo Conselho de Estado (*Consejo de Estado*), bem como a rectificação de erros detectados nas suas próprias decisões. Veja-se a propósito os artigos 217.º, n.º 4, 229.º, n.º 1, al. a), e 2, al. c), e 220.º, da LGTE.

seu Presidente e, ainda, se houver necessidade, um ou mais vogais, e um Secretário, para tratar de processos de natureza abreviada²¹³, ou então, tratamento de questões como inadmissão processual, arquivamentos, e questões incidentais.

- v. Tribunais Económico-Administrativos Regionais (*Tribunales Económico-Administrativos Regionales*) - actualmente existem 17.
- vi. Tribunal Económico-Administrativo Central - actualmente existe 1.

Importa, ainda, realçar que algumas decisões, formuladas pelos Tribunais Económico-Administrativos Locais ou pelo Tribunal Económico-Administrativo Central, podem ser objecto de recurso extraordinário, concretamente para uniformização de critério. Porém, nessas situações, o recurso deverá ser apresentado e, consequentemente julgado pelos Directores Gerais do Ministério da Fazenda, ou pelos Directores do Departamento da Agência Estatal da Administração Tributária²¹⁴.

Deste modo, é para nós possível compreender que esta estrutura jurisdicional tributária, além de se revelar essencialmente – senão totalmente – apta à realização de um de contencioso objectivo, *i.e.*, primacialmente impugnatório, de anulação do acto (administrativo) tributário, também não se alinha pela via total da autonomia e da independência. Sem prejuízo do rigor com que os Tribunais Económicos e Administrativos espanhóis exercem as suas funções, não se pode deixar de apontar esta falha (do legislador), ou seja, a inclusão dos Tribunais Económicos e Administrativos Regionais, Locais, e ainda Central, na directa dependência do Ministério da Fazenda²¹⁵ que, por conseguinte, acaba por tornar esta estrutura tão particular; daí, termos admitido tratar-se de um modelo *sui generis*.

Dito isto, não podemos deixar, ainda, de sublinhar que, neste particular exemplo de base monista, decorreu a apetência para se optar pela edificação de uma estrutura jurisdicional

²¹³ Cfr. a propósito, os artigos 64.º e 65.º, do Real Decreto 520/2005, de 13 de Maio.

²¹⁴ Cfr. os artigos 242.º e 243.º, da LGTE.

²¹⁵ Cfr. os artigos 3.º e 7.º, do Real Decreto 1552/2004, de 25 de Junho.

tributária francamente manca, isto é, impossibilitada de controlar a actuação da Administração tributária e, também, dos contribuintes, num espaço claramente fora de qualquer tipo de ingerência.

1.2. Modelo jurisdicional tributário italiano

O artigo 103.º, de *La Costituzione* atribui a competência, sobre a justiça administrativa, ao Consiglio di Stato, bem como a outros órgãos. É, precisamente, com esse pretexto que se firma a competência sobre matérias tributárias a determinados órgãos, denominados por *commisioni tributarie*²¹⁶.

Estes órgãos são, no plano prático, verdadeiros tribunais, na medida em que actuam ao abrigo do princípio da independência e da imparcialidade, por força da determinação constitucional; pelo menos, aparentam. O principal motivo da nossa dúvida, e pese embora existir um órgão regulador do exercício jurisdicional tributário, o *Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria*, é o facto de a justiça tributária se encontrar sob a tutela do Ministro das Finanças, e não do Ministro da Justiça. Como já tivemos oportunidade de comentar, a respeito da estrutura jurisdicional tributária portuguesa do séc. XX, este elemento não parece salvaguardar, de modo efectivo, a devida imparcialidade, pois incumbirá ao Ministro das Finanças a defesa rigorosa do interesse da Administração Tributária, no quadro da hierarquia administrativa a que pertence e, por conseguinte, será provável que a salvaguarda dos direitos e interesses do contribuinte, seja descurada, ou então, em algum momento, desvalorizada.

Pelo que, levantamos sérias reservas quanto à possibilidade deste modelo se poder vir a afirmar, nestes moldes, como um modelo de justiça tributária independente e imparcial.

²¹⁶ A qualificação da natureza deste tribunal nem sempre foi pacífica. A esse propósito, *La Corte Costituzionale* pronunciou-se por algumas vezes, em sentido contraditório, ora considerando-o como um órgão administrativo, ora como um verdadeiro tribunal. No entanto, as dúvidas parecerem ter ficado, finalmente, dissipadas, através da sentença n.º 287, de 1974, em que, inequivocamente, as *commisioni tributarie* passaram a ser definidas como verdadeiros tribunais. Possível consultar o referido acórdão neste endereço electrónico: <http://www.giurcost.org/decisioni/1974/0287s-74.html>. V. com interesse, sobre a organização jurisdicional tributária italiana, GAFFURI, Gianfranco, “*Diritto Tributario – Parte Generale e Parte Speciale*”, 6ª edição, CEDAM, 2009, p. 214 s. V. ainda, com utilidade, sobre o limite da jurisdição das *commisioni*, a anotação à decisão formulada pela *Suprema Corte di Cassazione*, com o n.º 10725, de 22 de Julho de 2002, Relator Altieri E., realizada por FERRI, Fabrizio, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze* (RFSF), LXII, 1, II, 2003, pp. 3-21. V., por fim, MARONGIU, Gianni, “*La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*”, *Rassegna Tributaria*, 1/2003, pp. 115-138.

A criação destes tribunais resultou da necessidade de combate eficiente a um crescente número de disputas tributárias, sendo que a especialização dos seus magistrados se impôs por força da complexidade técnica que envolvem as questões de natureza tributária. Em suma, motivos recorrentes nos actuais quadros jurisdicionais ocidentais.

No que respeita à sua estrutura organizatória, a jurisdição tributária italiana compreende três graus jurisdicionais, conforme passamos a ilustrar:

- i. O primeiro grau compreende as *Commissioni Tributaria Provinciali* – (*di primo grado*) –, organizadas internamente em secções, e que se encontram distribuídas pelas províncias italianas, concretamente pelas respectivas capitais, sendo que a sua intervenção jurisdicional se limita apenas a questões apresentadas em 1ª instância²¹⁷.
- ii. O segundo grau compreende, por sua vez as *Commissioni Tributaria Regionali* – (*di secondo grado*) – que se distribuem, essencialmente, pelas capitais das regiões (administrativas e políticas) do território italiano. De facto, estes tribunais podem, também, existir nas capitais de província que concentrem mais de 120.000 habitantes. Além do mais, podem integrar secções do Tribunal de Recurso (comum) ou de Tribunais Administrativos, se assim se justificar²¹⁸. O seu exercício jurisdicional circunscreve-se à 2ª instância, e compreende o conhecimento e decisão dos recursos das decisões de 1ª instância²¹⁹.
- iii. O topo da hierarquia jurisdicional tributária é ocupado pela *Suprema Corte di Cassazione*, concretamente pela sua secção fiscal, a qual, tal como no caso português, se ocupa apenas de questões de direito²²⁰.

²¹⁷ Cfr. o artigo 18.º, do Decreto Legislativo n.º 546, de 31 de Dezembro de 1992.

²¹⁸ Veja-se o exemplo da província de Trento e Bolzano, onde se permite o exercício da jurisdição tributária por *commissioni di primo e secondo grado*, nos termos do artigo 35.º, do Decreto Legislativo 545, de 31 de Dezembro de 1992.

²¹⁹ Cfr. o artigo 52.º, do Decreto Legislativo n.º 546, de 31 de Dezembro, de 1992.

²²⁰ Cfr. o artigo 360.º, do Codice di Procedura Civile, *ex vi* artigo 1.º, n.º 2, do Decreto Legislativo n.º 546, de 31 de Dezembro, de 1992.

Esta estrutura jurisdicional concentra, então, competências para conhecer e julgar controvérsias de natureza tributária. Todavia, e sem prejuízo da sua competência para as providências cautelares, bem como para o acto de *conciliazione giudiziale*, esse elenco reduz-se, essencialmente, à anulação e alteração de actos tributários²²¹. Além do mais, verifica-se a limitação deste corpo jurisdicional, em rigor, a dois graus de jurisdição, sendo que o último, o terceiro, corresponde, na realidade, ao acesso à via judicial comum. Portanto, um contencioso de carácter objectivo, e igualmente *sui generis*, a exemplo do modelo espanhol.

Aliás, também nessa medida de comparação, se evidencia, entre estes modelos, uma outra similitude: a dependência da justiça tributária inclui-se na esfera de competências do Director Geral das Finanças (*Direttore Generale delle Finanze*)²²², de onde resulta, inevitavelmente, a participação na escolha, ou nomeação, dos respectivos agentes.

Ora, estes elementos comportam, em nosso entender e de algum modo, a ideia de um controlo político, dependente de resultados económicos, ao invés de um controlo atido, tão-somente, à verificação, ou não verificação, de um nível adequado de eficiência.

1.3. Modelo jurisdicional tributário belga

Este modelo assenta numa estrutura monista. Influenciado pelos modelos, francês e italiano, o legislador belga consagrou, estruturalmente, uma rede de tribunais comuns, organizados internamente em secções de competência especializada, conferindo, a uma ordem jurisdicional – de carácter unitário –, a concentração de várias jurisdições: cível, penal, execução de penas, menores e tributária. Fora desse elenco ficaram as jurisdições de natureza laboral, comercial, e administrativa, cujo exercício jurisdicional se distribui, não só por tribunais, como também por órgãos administrativos.

²²¹ Nesse sentido, o autor GAFFURI, Gianfranco, refere na *op. cit.*, p. 211, que o contencioso tributário (*fiscale*) se afirma como um processo eminentemente impugnatório: “ *Di fatto, peraltro, l’ordinamento positivo designa un processo assai diverso, che è modellato, fondamentalmente, sullo schema del giudizio d’impugnazione.*”. Cfr. os artigos 2.º e 4.º, 19.º, nº 1, 47.º e 48.º, do Decreto Legislativo n.º 546, de 31 de Dezembro, de 1992.

²²² Cfr. o artigo 4.º, ponto 1, *ufficio* XIII, ponto 7, *ufficio* VI, e ponto 9, do Decreto de 28 de Janeiro de 2009.

Como se pode compreender, o que, desde já, distingue o modelo belga de qualquer outro modelo de cariz monista é, porventura, a sua imensa complexidade que, de certa forma, poderá contribuir para uma quebra de eficiência, no que ao resultado da administração da justiça respeita.

O modelo jurisdicional belga não compreende, portanto, uma jurisdição tributária autónoma. Daí que, esta é exercida pelos tribunais comuns, mais concretamente pelo *Tribunal de Première Instance*²²³, pelo *Cour D'Appel*, em 2ª instância²²⁴ e, por último, pelo *Cour de Cassation*²²⁵, através das respectivas secções especializadas. Deste modo, o exercício da justiça tributária está atribuído a uma estrutura jurisdicional organizada, composta por tribunais, cuja competência assume natureza especializada, embora não autónoma²²⁶.

De salientar a condição de acesso à justiça tributária, que se vem a revelar na necessária, e prévia, abertura de um procedimento administrativo, tendente, por exemplo, à anulação do acto tributário de liquidação. Quer isto dizer, então, que o contribuinte que pretenda recorrer às instâncias jurisdicionais, deve, prévia e obrigatoriamente, iniciar um procedimento administrativo, que poderá, no limite, durar seis meses – para a Administração tributária analisar e decidir a questão levantada – e só de esse procedimento terminar, é que o contribuinte poderá recorrer aos tribunais competentes, agora no prazo de três ou seis meses, caso exista ou não, respectivamente, decisão administrativa final²²⁷.

Portanto, o modelo jurisdicional tributário belga, além de se revelar, porventura, demasiadamente complexo, ele não revela, pelo menos nestas circunstâncias, capacidade para se afirmar, num futuro próximo, como um reduto autónomo para as questões de natureza tributária. Nessa medida, talvez este exemplo seja o mais relevante para demonstrar a falta de previsão (e confiança) legislativa, em relação à justiça tributária.

²²³ Cfr. o artigo 76.º, do Code Judiciaire de Belgique (CJB). A competência para as matérias tributárias pertence, apenas, aos tribunais de 1ª instância sitos nas capitais das cinco regiões judiciais, duas na Valónia (Liège e Mons), duas na Flandres (Antwerpen e Gent), e uma, a última, em Bruxelles. Cfr. a propósito, o art. 156.º, da Constituição do Reino da Bélgica (CdB).

²²⁴ Cfr. o artigo 101.º, do CJB.

²²⁵ Cfr. o artigo 128.º, do CJB. De notar, no entanto, quanto ao Tribunal de première instance – artigos 569.º (Fédéral), (Région flamande, Région wallonne e Région Bruxelles-Capitale), n.º 32, e 632.º, no caso de processos escritos em língua alemã, a competência é exclusiva do Tribunal de première instance de Eupen (município da Valónia), quanto ao Cour d'appel, o artigo 602.º, e por último, quanto ao Cour de Cassation, os art.º 608.º e 609.º, n.º 6, todos do CJB.

²²⁶ Todavia, a competência para a matéria tributária não se esgota com a determinação de secções especializadas. Por exemplo, é possível um tribunal de trabalho conhecer e julgar questões atidas à contribuição social - artigo 579.º, do CJB. Cfr. ainda, os artigos 106.º bis, 109º, bis, 632.º e 617.º (sobre a via recursiva), do CJB, e ainda, o artigo 378.º, do Code des Impôts sur le Revenus (CIR).

²²⁷ Assim, art. 1385 undecies, CJB.

Mesmo considerando a definição territorial, histórica, social e cultural do Reino da Bélgica, como elementos de valor incontornável na construção deste resultado, quer parecer-nos que eles não serão – ou não deveriam ser – absolutamente decisivos para a definição deste quadro jurisdicional²²⁸.

1.4. Modelo jurisdicional tributário francês

O legislador constitucional francês admite a abertura a jurisdições especializadas, para lá da ordem judicial comum, cujo exercício se deve desenvolver num quadro de autonomia. Neste caso, o princípio – embora próximo – de desenvolvimento e funcionamento jurisdicional não se revela, totalmente, numa base monista. Por conseguinte, a par da ordem jurisdicional comum, concorre uma outra jurisdição complexa, a jurisdição administrativa.

Dessa feita, a jurisdição tributária francesa inclui-se na jurisdição administrativa – sendo, em rigor, essa a sua denominação – nos seguintes termos²²⁹:

- i. Na primeira linha de intervenção, estão os tribunais administrativos (*Tribunal Administratif*), que se podem distribuir, internamente, por divisões (*chambres*), e se fazem compor, normalmente, por um Presidente e dois Conselheiros²³⁰.
- ii. Na segunda linha de actuação, surge o Tribunal de Administrativo de Recurso (*Cour Administrative D'Appel*), que se pode distribuir, internamente, até quatro

²²⁸ Não sendo possível encontrar uma ligação directa entre a pendência decisória no seio da jurisdição tributária belga e o seu modelo organizatório, poderá, no entanto, servir de elemento de ponderação para uma futura, e distinta, opção legislativa. De acordo com as estatísticas referente aos cinco círculos judiciais belgas, é possível estimar que, durante o ano de 2010, deram entrada, nos tribunais belgas, 23.052 processos tributários, juntando-se aos 15.567 processos que se encontravam, no dia 01.01.2010, pendentes de decisão, concretizando um volume total de 38.619 processos tributários, dos quais 22.887 foram, até ao fim de 2010, declarados extintos. Ora, feitas as contas, de 01.01.2010 a 01.01.2011, o número de processos tributários pendentes de decisão final aumentou para um total de 15.732, ou seja, mais 165 processos que no início de 2010. Dados disponíveis para consulta no seguinte endereço electrónico: <http://www.om-mp.be/sa/start/f/home.html>

²²⁹ Sobre as competências tributárias da jurisdição administrativa, cfr. os artigos L190 L199, e L199 C, todos do Livre des Procédures Fiscales (LPF).

²³⁰ Cfr. o artigo L211-1, L212-2, L221-2, L221-2-1, do Code de Justice Administrative (CôteJA).

divisões, sendo que, cada uma delas deverá ser composta, por um Presidente – que será, neste caso, um Conselheiro de Estado – e quatro outros Conselheiros²³¹.

- iii. Na última linha de actuação, e sem prejuízo da sua competência para intervir logo em 1ª instância, encontra-se o Conselho de Estado (*Conseil D'État*), presidido pelo Vice-Presidente – eventualmente, coadjuvado pelo Primeiro-Ministro, a título honorífico, com competência para a Assembleia Geral –, distribuído internamente, por secções, que se podem subdividir, cada uma, em dez subsecções²³².
- iv. O Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Tribunais Administrativos de Recurso (*Conseil Supérieur des Tribunaux Administratifs et Cours Administratives D'Appel*) é o órgão com competência para a gestão e disciplina dos agentes do respectivo corpo de juizes²³³.

Apenas com base nestas linhas gerais, é possível admitir que este modelo é, porventura, mais organizado e completo que os anteriores. Esse será o nosso registo positivo.

Todavia, continuamos decididos a manter as nossas reservas em respeito aos modelos que incluem, na sua estrutura jurisdicional tributária, órgãos de natureza política ou administrativa, como neste caso concreto o Conselho de Estado. Na verdade, havendo este tipo de cenário de fundo, as garantias de independência parecem matizar-se²³⁴.

²³¹ Cfr. o artigo L211-2, L222-3, e do CòdeJA.

²³² Cfr. o artigo L111-1, e L112 e ss, do CòdeJA.

²³³ Cfr. o artigo L232 e ss, do CòdeJA.

²³⁴ Sentido confirmado pelo autor GAUDEMONT, Yves, ao salientar na sua obra, "*Droit Administratif*", 18ª edição, L.G.D.J., 2005, p. 49: "1° *La jurisdiction Administrative est séparée de la jurisdiction Judiciaire (...)* 2° *Au contraire, la jurisdiction Administrative n'est pas complètement séparée de l'administration (...)*". Ademais, acresce salientar a dificuldade em recortar os espaços de intervenção dos tribunais comuns e dos tribunais administrativos, sobretudo quando o objecto do litígio (fiscal) se enquadre no domínio da execução (*l'opposition à execution e l'opposition à poursuites*). V. a propósito, ESCLASSAN, Marie-Christine, "*L'organisation du contentieux fiscal est-elle toujours actuelle?*", *Revue Française de Finances Publiques*, N.º 100, Novembre, 2007. pp 64-65.

1.5. Modelo jurisdicional tributário alemão

A estrutura jurisdicional tributária alemã tem enquadramento na previsão constitucional, onde se estabelece um princípio de pluralidade jurisdicional. Por conseguinte, a estrutura tributária revela-se, no plano infra-constitucional, como uma jurisdição independente, denominada de jurisdição financeira²³⁵.

Correspondendo, na melhor medida possível, ao modelo de divisão territorial, os tribunais financeiros alemães distribuem-se pelo nível regional e pelo nível federal. Na verdade, e ao contrário das demais ordens jurisdicionais alemãs, a jurisdição financeira concentra, apenas, dois graus jurisdicionais.

Com efeito, a estrutura jurisdicional financeira é representada nos seguintes moldes:

- i. Ao nível regional, intervêm os Tribunais Fiscais dos Länder que, comparativamente com as restantes jurisdições, se encontram no nível mais elevado de intervenção regional. O seu rol de competências abrange todas as matérias de natureza tributária, com excepção daquelas referentes às sanções administrativas e aos crimes tributários²³⁶. Estruturam-se, internamente, por senados ou painéis (*Senates*), e fazem-se compor por 3 juizes e dois juizes honorários²³⁷, ou então, em casos de manifesta simplicidade, apenas por um juiz²³⁸.
- ii. Ao nível federal, é competente para intervir o Tribunal Fiscal Federal (*Bundesfinanzhof*), que actua como tribunal supremo, isto é, em última instância. A sua intervenção está, naturalmente, condicionada à matéria de direito²³⁹. Divide-se, internamente, em senados, compostos por 5 juizes, ou então, em casos muito excepcionais, por um Grande Senado (*Großer Senat*)²⁴⁰.

²³⁵ Cfr. os artigos 1.º e 2.º, da *Finanzgerichtsordnung* (FGO).

²³⁶ Cfr. o artigo 33.º, 35.º, da FGO.

²³⁷ Assim, artigos 16.º e ss, da FGO.

²³⁸ Cfr. os artigos 5.º e 6.º, da FGO.

²³⁹ Cfr. artigo 36.º, da FGO.

²⁴⁰ Cfr. os artigos 10.º e 11.º, da FGO.

Este modelo revela-se, em nosso entender, organizado, simples, e sobretudo representativo da segregação dos tribunais fiscais da ordem administrativa. Na verdade, parece-nos, apenas com base nestas sucintas linhas, ser um modelo próximo do modelo português, ainda que, em termos comparativos, se note logo a subtracção de um grau jurisdicional, ou a falta de um órgão de controlo, gestão e disciplina²⁴¹.

Concluindo, temos em nosso entendimento que a maioria dos modelos aqui evidenciados não preenche as nossas expectativas. Na prática, revelam-se distintos uns dos outros, seja em razão do princípio (constitucional) de desenvolvimento e funcionamento que lhes esteja subjacente, seja em razão dos elementos condicionantes, próprios de cada país. Mas, a sua maioria revela, também, de um modo ou de outro, uma limitação ao exercício jurisdicional tributário, que se exige autónomo e independente, assim como tendem a deixar de concentrar, no seu âmbito, as competências tributárias necessárias, apontando sobretudo para um contencioso impugnatório, e não para um contencioso alargado, condizente com uma tutela jurisdicional efectiva e plena.

Nessa linha, o modelo belga parece-nos claramente o mais intrincado, onde não existe sequer uma jurisdição tributária autónoma, enquanto os modelos espanhol, italiano e francês, embora reveladores de estruturas mais ponderadas e organizadas, e autónomas, descurem a vertente da independência, mesmo que ela se encontre estabelecida por cada respectivo elenco normativo, ao permitirem serem controlados por órgãos puramente políticos e administrativos.

No entanto, o modelo alemão, enlevado por um princípio de desenvolvimento e funcionamento de carácter pluralista, revela-se, talvez, o mais organizado e sólido. Em rigor, é um modelo moderado por um adequado – reduzido e claro – elenco normativo, que se apoia numa estrutura mais reduzida para a obtenção de resultados mais eficientes. Além do mais, desenvolve o seu exercício jurisdicional num verdadeiro plano de autonomia e segregação funcional. Portanto, é em nosso entender, o modelo claramente mais completo e, por conseguinte, mais satisfatório, de todos os modelos evidenciados.

²⁴¹ Em todo o caso, esta jurisdição encontra-se sob dependência do Ministério da Justiça, e o seu corpo de juizes está, naturalmente, preservado pelos princípios da subordinação à lei e da independência e inamovibilidade – artigo 97.º, da *Grundgesetz*.

Tomando, então, o modelo alemão como referência, avançaremos com a abordagem às especificidades do modelo português, no intuito de apurar o nível em que este se encontra.

2. A função jurisdicional dos Tribunais Tributários

Uma vez mais, importa salientar que o n.º 3, do artigo 212.º, da CRP, determina, no plano mais elevado e abstracto, o alcance do conhecimento dos TT. Ao nível infra-constitucional, concretamente através do n.º 2, do artigo 1.º, da LGT, estreita-se esse mesmo alcance, com a definição do conceito relação jurídica tributária. Por conseguinte, será tida como tendo natureza tributária, toda a relação jurídica que se estabeleça entre a administração tributária, agindo como tal, e as pessoas singulares e colectivas, e outras entidades legalmente equiparadas a estas.

Por último, no plano do exercício dos TT, o ETAF de 2002, acolhe e focaliza a determinação constitucional, *ex vi* artigo 1.º, n.º 1, ao delimitar o âmbito de intervenção da ordem jurisdicional administrativa e tributária, e ao particularizar as competências dos TT, através dos respectivos graus de intervenção, como decorre, primordialmente, dos artigos 26.º, 27.º, 38.º, 49.º e 49.º-A.

Ora, de acordo com o perímetro de intervenção considerado, quer no plano constitucional, como no plano infra-constitucional, seria de admitir uma correspondência directa, e sobretudo, total, entre ele (perímetro) e o elenco das competências distribuídas pelo legislador (constitucional e ordinário).

Dito de outro modo, seria, porventura, natural presumir que os TT estariam vinculados a conhecer e julgar todos os litígios que resultassem de relações jurídicas tributárias. O que não sucede. Como já tivemos oportunidade de demarcar, e como iremos comprovar, tal realidade estará longe de se concretizar. E, portanto, será razoável, ou até exacto, admitir que a jurisdição tributária – atenta a sua natureza especializada – tem o poder-dever de conhecer e julgar a grande parte dos litígios emergentes de uma relação jurídica tributária; mas não todos.

Nesse sentido, bem se falará, então, de um limite à previsão constitucional, e consequentemente, ao âmbito de intervenção dos TT. Aliás, conforme se permite retirar do conteúdo normativo do artigo 4.º, do ETAF de 2002, tal limite é, na verdade, legal.

Se bem notarmos, o dito conteúdo respiga, de um modo geral, um conjunto de competências previsivelmente integradas no perímetro destacado, representativas de uma intervenção que claramente extravasa o reduto impugnatório, resgatando, também, um intuito de respeito, e sobretudo cumprimento, de uma tutela jurisdicional efectiva e plena.

Com esse pretexto, a primeira nota a salientar vem a ser esta: o artigo 4.º, do ETAF de 2002, estabelece um âmbito genérico de intervenção, de plena jurisdição. O que nos leva imediatamente a questionar: mas será ele completo?

A resposta é muito simples de obter. Na verdade, basta recordar o n.º 2 e o n.º 3, do citado artigo, para constatar que não é, de modo algum, completo. Por uma qualquer (ponderada) motivação, entendeu o legislador afastar do âmbito de intervenção dos TT, a apreciação de determinados litígios, como por exemplo os que tenham por objecto a acção penal ou a fiscalização dos actos materialmente administrativos praticados pelo Presidente do Supremo Tribunal de Justiça, pelo Conselho Superior de Magistratura, ou pelo seu Presidente.

Ora, esta determinação, a qual irá mais adiante ser tomada como objecto de análise, não serve, apenas, para dar resposta à questão levantada. Em rigor, serve, ainda, para comprovar que, de algum modo, estas matérias, como as outras mais igualmente afastadas pelos citados conteúdos normativos, são matérias tributárias, que de uma forma natural teriam, nos termos do perímetro de intervenção estabelecido, direito a constar do elenco das competências dos TT.

Em todo o caso, tal não sucede, e importa então prosseguir caminho. Nessa linha, trataremos, então, de evidenciar toda a estrutura jurisdicional tributária, designadamente os seus princípios de actuação mais relevantes, os seus órgãos, os seus agentes, os seus poderes de cognição e as suas competências específicas.

2.1. Princípio (e garantias) de independência

Já tivemos oportunidade de destrinçar, no capítulo I, o princípio da independência, aquando da análise ao quadro dos princípios moderadores da jurisdição tributária. Em resultado, compreendemos que esse princípio se manifestava, essencialmente, em dois planos, *primo*, no exercício jurisdicional, materializado no conceito de reserva de função jurisdicional, *secundo*, no poder jurisdicional, ou seja, através de um elenco de garantias de independência.

Sem o intuito de continuarmos essa análise compreensiva, bastaremos, neste ponto, a enunciação das respectivas evidências do princípio da independência, no quadro jurisdicional tributário. Vejamos, então:

a) No plano do exercício jurisdicional, os juízes dos TT são, nos termos do artigo 2.º, do ETAF de 2002, independentes, e por conseguinte, apenas estão sujeitos à lei, decorrendo daí, uma independência funcional, que se vem a revelar, de facto, essencial ao exercício da sua função jurisdicional (tributária).

b) No plano do poder jurisdicional, sobressaem demais garantias de independência que, no plano prático-funcional, procuram, igualmente, assegurar a manutenção da (efectiva) independência dos TT. Dessa feita, importará salientar a convergência entre os seguintes elementos: (i) independência pessoal, ínsita ao corpo dos juízes da ordem administrativa e tributária, e (ii) os princípios jurídico-estatutários da imparcialidade e da irresponsabilidade dos juízes.

- i. A independência pessoal é uma manifestação do princípio da independência que concretiza, inequivocamente, duas garantias essenciais: a inamovibilidade dos juízes e a autonomia destes, no exercício das suas competências jurisdicionais. Quanto à inamovibilidade, os juízes afectos aos TT não podem ser transferidos, suspensos, aposentados ou demitidos, senão nos termos da lei²⁴². Quer isto,

²⁴² Cfr. o artigo 3.º, n.º 1, do ETAF de 2002.

então, dizer que um juiz da jurisdição tributária só poderá se transferido, suspenso, aposentado ou demitido, se tal imposição decorrer dos termos previstos pelo ETAF de 2002, concretamente do respectivo Estatuto dos Juizes ou do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais²⁴³. Veja-se, por exemplo, a possibilidade de permuta entre juizes dos tribunais administrativos de círculo e dos tribunais tributários²⁴⁴. Além do mais, é igualmente essencial que as relações hierárquicas entre os tribunais inferiores, os tribunais superiores, e o CSTAF, não influenciem o exercício jurisdicional de cada tribunal. Neste sentido, falamos de uma autonomia dos juizes dos TT, e, ainda, de uma independência interna, que se impõe a todos os órgãos e entidades desta ordem jurisdicional.

- ii. Em sentido convergente, evidenciam-se, ainda, os princípios jurídico-estatutários da imparcialidade e da irresponsabilidade dos juizes tributários. O primeiro (imparcialidade) determina que os juizes não podem, por razões óbvias, ser parte, ou ter qualquer ligação com algumas das partes, nos processos tributários que lhes compita conhecer e julgar²⁴⁵. Já o segundo princípio (irresponsabilidade) assegura que os juizes tributários não podem, em princípio, ser responsabilizados pelas decisões que tomarem, no exercício das suas funções²⁴⁶.

²⁴³ Cfr. os artigos 57.º e ss, quanto ao Estatuto dos Juizes, e os artigos 74.º e ss, quanto ao CSTAF, todos do ETAF de 2002.

²⁴⁴ Cfr. o artigo 62.º, do ETAF de 2002.

²⁴⁵ Devemos, neste ponto, distinguir as situações em que um juiz não pode realizar, ou cumular, determinadas funções, das situações, aqui em apreço, em que um juiz não deve poder conhecer e julgar um determinado processo tributário, em razão da sua proximidade a alguma das partes, ou por interesse directo, ou indirecto, no resultado do processo. No primeiro caso, bem se falará em incompatibilidades, sendo aplicável o regime previsto pela conjugação dos artigos 3.º, n.º 3, e 57.º, do ETAF de 2002, e 13.º, do Estatuto dos Magistrados Judiciais. No segundo caso, já se falará em impedimentos, e nesse caso, será de aplicar o regime previsto nos artigos 122.º e ss, do CPC, para o qual o CPPT remete, através do seu artigo 2.º, alínea e). De notar que, no caso dos tribunais de jurisdição exclusivamente administrativa, o resultado será o mesmo, *ex vi* artigo 1.º, do CPTA.

²⁴⁶ Este princípio de irresponsabilidade tem, por naturais razões, limite legal. Nessa medida, existem casos previstos expressamente na lei, que admitem a responsabilidade civil, criminal ou disciplinar, resultante da actuação de um juiz. Cfr. a este propósito, os artigos 3.º, n.º 2, e 57.º, do ETAF de 2002, e o artigo 5.º, do EMJ.

2.2. Subsidiariedade – proximidade com outros ramos de Direito

A profusão legislativa respeitante à relação jurídico-tributária não é, por si só, garantia de que não existam matérias cuja previsão normativa não exista. Aliás, é possível comprovar exactamente o contrário, ou seja, que existem, de facto, matérias que não são abordadas pelos diplomas normativos tributários, os quais, em princípio, deveriam revelar-se de modo completo.

Nessa conformidade, um juiz tributário poderá, nos casos que resulte uma concreta falta de previsão normativa – de carácter procedimental, processual ou sancionatório –, recorrer a outros regimes legais, mormente reservados aos campos do direito administrativo, civil, ou até penal²⁴⁷, no sentido de aí encontrar, e adoptar, as soluções legais que se mostrem aplicáveis aos casos que deva conhecer e julgar.

É assim que o legislador prevê, como solução útil e adequada, a articulação com outros regimes normativos, respeitantes a outras jurisdições, como forma de cumprir, ao limite, o maior quadro de previsões normativas possível. Ora, essa articulação resulta de um exercício de subsidiariedade o qual deve encontra-se prévia, e legalmente, estabelecido.

Recorrendo ao conteúdo normativo dos citados diplomas, podemos, então, destacar os seguintes mecanismos:

a) O artigo 2.º, da LGT, estabelece o elenco de diplomas que devem servir de apoio decisório e, consequentemente, de base à aplicação de uma disposição normativa a um caso concreto de natureza tributária. Aí se pode encontrar a própria LGT, o que de resto converge com a posição nuclear que este diploma ocupa no espaço normativo-tributário, o CPPT e demais códigos e leis tributárias, nos quais se devem incluir os códigos fiscais, o Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBT), o Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), o Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT), etc., o Código do Procedimento Administrativo (CPTA), e demais legislação administrativa, designadamente toda aquela que se adequa ao caso *sub judice*, o Código Civil (CC) e o CPC.

²⁴⁷ Não será, ainda, oportuno, analisar e confrontar a específica matéria do crime tributário com o âmbito jurisdicional tributário, pelo que, apenas, nos importa, para já, relevar a relação subsidiária entre o RGIT e os diplomas legais atidos ao Direito Penal e Processual Penal. Cfr. a este propósito, o artigo 3.º, do RGIT.

No entanto, esta previsão normativa determina, ainda, uma aplicação sucessiva dos citados diplomas, implicando, então, que no caso de o juiz tributário encontrar solução adequada em mais que um destes diplomas, ele deverá aplicar aquela que respeitar ao diploma que ocupe, no elenco estabelecido pelo legislador, o lugar mais elevado²⁴⁸.

b) O CPPT estabelece, no seu artigo 1.º, um elenco de diplomas normativos de aplicação prioritária e, no seu artigo 2.º, determina um mecanismo de aplicação subsidiária cujo intuito vem a ser o de preencher as situações omissivas, por nós evidenciadas acima, ou seja, situações em que um juiz tributário se venha a deparar, depois de realizada devida interpretação, com uma omissão de regulamentação²⁴⁹.

Dessa feita, por aí se admite a aplicação supletiva: das normas de natureza procedimental ou processual dos códigos e demais leis tributárias²⁵⁰, das normas sobre organização e funcionamento da administração tributária²⁵¹, das normas sobre organização e processo nos tribunais administrativos e tributários²⁵², do Código do Procedimento Administrativo (CPA)²⁵³, e do CPC.

c) Por fim, o ETAF de 2002 apresenta, igualmente, através do seu artigo 7.º, um mecanismo de recurso à subsidiariedade. Dessa feita, em tudo aquilo que o ETAF não regule de modo especial – pois em rigor, trata-se de um diploma legal com natureza especial – são subsidiariamente aplicáveis as disposições normativas relativas aos tribunais judiciais comuns.

²⁴⁸ V. a propósito, e com as devidas alterações, SOUSA, Jorge Lopes de Sousa, *op. cit.*, pp. 63-72.

²⁴⁹ Este elenco não prejudica as diversas remissões que se encontram dispersas pelo CPPT. Veja-se, exemplificativamente, os artigos 97.º, n.ºs 3 e 4, 128.º, 146.º, n.º 1, e o 279.º, n.º 2. Cfr. o artigo 9.º, do CC. V. ainda sobre a natureza das “lacunas da lei”, v. MACHADO, João Baptista, *op. cit.*, pp. 194 s, e o Ac. do STA, P. 0791/11, de 28.09.2011, Relator Francisco Rothes.

²⁵⁰ Deve incluir-se neste conjunto todos os códigos fiscais.

²⁵¹ Incluem-se neste leque, exemplificativamente, a Lei Orgânica da Direcção-Geral dos Impostos, aprovada pelo Decreto-Lei 81/2007, de 29 de Março, a Lei Orgânica da Ministério das Finanças e da Administração Pública, actualmente conforme ao DL 205/2006, de 27 de Outubro, os DL 81/2007 e 82/2007, ambos de 29 de Março, o RCPIT, o DL 6/99, de 8 de Janeiro, e o Decreto-Lei 29/2008, de 25 de Fevereiro, referente à prevenção e combate ao planeamento fiscal abusivo.

²⁵² Neste caso, é possível salientar, a título exemplificativo, o ETAF de 2002, o CPTA, o Acto Complementar (DL 325/2003, de 29 de Dezembro), a legislação atida ao sistema informático SITAF, etc.

²⁵³ Neste particular caso, a articulação deverá ter em atenção o artigo 2.º, n.º 7, do CPA. V. ainda, quanto aos procedimentos especiais, SOUSA, António Francisco de, “*Código do Procedimento Administrativo – Anotado e Comentado*”, Quid Juris Sociedade Editora, 2009, p. 27-28.

Com efeito, são vários os casos em que tal recurso se apresenta viável (necessário). Concretizando, é possível destacar as remissões definidas, por exemplo: no artigo 3.º, do n.º 3, referente ao regime das incompatibilidades e através do qual se admite o recurso ao estatuto dos magistrados judiciais; no artigo 10.º, respeitante à organização de turnos dos juizes administrativos e tributários; no artigo 16.º, n.º 1, o qual respeita ao funcionamento do STA e que admite o recurso às normas de funcionamento do STJ; no artigo 56.º, sobre a composição dos serviços administrativos dos TT; no artigo 56.º-A, sobre os gabinetes de apoio e sua remuneração, que prevê, em concreto no seu n.º 6, a aplicação do Regulamento da LOFTJ²⁵⁴; no artigo 57.º, quanto às regras estatutárias do corpo único de juizes administrativos e tributários; no artigo 63.º, n.º 4, no que concerne à bolsa de juizes, ou ainda; no artigo 82.º, respeitante às regras de comissão de serviço dos inspectores dos TT, nomeados pelo CSTAF²⁵⁵.

Como vemos, são largos os exemplos de recurso à subsidiariedade que o ETAF de 2002 concentra, embora de modo disperso, seja no seu Título I, referente aos TT, seja no seu Título II, referente ao estatuto dos juizes, seja, ainda, no seu Título III, referente ao CSTAF.

d) Deste quadro exemplificativo resulta, para nós, uma ideia de proximidade entre os vários ramos de Direito, sobretudo entre o ramo tributário e o ramo administrativo. Trata-se de uma concepção estribada em mecanismos de articulação, ou de subsidiariedade, que possibilitam ultrapassar os efectivos casos de omissão de regulamentação normativa.

Porém, antes de avançarmos, é necessário vincar algumas notas no sentido de firmar as regras e procedimentos de recurso a esses mesmos mecanismos:

- i. A primeira nota prende-se com a hierarquia normativa entre as normas tributárias internas e as disposições normativas do DUE e, ainda, de direito internacional. Nesse quadro, a LGT estabelece, no seu artigo 1.º, n.º 1, a preponderância das normas de e de direito internacional. Posição, de resto, condizente com a previsão constitucional no seu artigo 8.º, n.º 4. No mesmo sentido se enquadra o artigo 1.º, do CPPT, e o artigo 1.º, n.º 2, do ETAF de

²⁵⁴ Diploma aprovado pelo Decreto-Lei n.º 186-A/99, de 31 de Maio.

²⁵⁵ Encontra-se, actualmente, por publicar o diploma referente ao quadro dos inspectores.

2002²⁵⁶. Portanto, na ponderação de qualquer dos mecanismos em evidência, dever-se-á, antes do mais, ter presente as disposições normativas União Europeia e de direito internacional que serão, desde logo, aplicáveis.

- ii. A segunda nota é para salientar a preponderância, agora no plano normativo interno, da LGT e enquanto diploma central de todo o elenco normativo tributário, como se comprova do artigo 1º, do CPPT. Daí resultando, ainda, a necessidade de se interpretar as normas do CPPT, em conformidade com as disposições normativas da LGT. Em todo o caso, não se deve, e aqui em concreto, afirmar que o CPPT se encontre subordinado à LGT, pois tal não seria verdade. Aliás, é possível admitir que uma norma do CPPT pode afastar, tacitamente, uma norma da LGT²⁵⁷.
- iii. A natureza especial dos mecanismos de subsidiariedade que aparenta salientar, em princípio, a prioridade de aplicação, em relação ao recurso à analogia, enquanto meio de integração de lacunas de lei. Por outro lado, sublinhar a possibilidade de se aplicar remissões que se encontrem definidas nos próprios diplomas de aplicação subsidiária²⁵⁸.
- iv. Por último, mencionar que a aplicação de legislação subsidiária tem de se efectivar tendo em conta a natureza do caso omissivo. O que quer dizer que, em casos de não correspondência material, não se concretizará a regra da aplicação prioritária. Será, então, por exemplo, o caso das diversas remissões incluídas em normas especiais e dispersas pelo CPPT. E, ainda, referir que os próprios diplomas normativos tributários servem, eles mesmos, e em sentido

²⁵⁶ Teremos, mais adiante, oportunidade de conformar esta realidade com o processo de reenvio prejudicial. V. a propósito da problemática do primado do DUE, SOUSA, Jorge Lopes de, *"Código de Procedimento e de Processo Tributário - Volume I..."*, pp. 63-64, e Vol. II, p. 177, CANOTILHO, José Joaquim Gomes, *"Direito Constitucional..."*, p. 820 s, e ainda ANTUNES, Luís Filipe Colaço, *"O Direito Administrativo e a sua Justiça no Início do Século XXI – Algumas Questões"*, Almedina, 2001, pp. 97-125.

²⁵⁷ No sentido da sua revogação, v. SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário - Volume I..."*, p. 65.

²⁵⁸ Assim, também noutros campos, como por exemplo, no campo do contencioso aduaneiro, o Ac. do STA, P. 026720, de 20.02.2002, Relator Benjamim Rodrigues, ou no campo do contencioso administrativo, o Ac. do STA, P. 0109/09, de 06.05.2010, Relator Pais Borges.

inverso, de apoio subsidiário, como por exemplo, em casos de infracções tributárias, ou de dívidas à Segurança Social²⁵⁹.

2.3. Natureza, composição e funcionamento

Com foi referido, o complexo organizatório-jurisdicional tributário compreende um conjunto de tribunais, cujas competências (específicas) tratam de compor o âmbito material da função jurisdicional tributária.

Nesse quadro, importará, agora, destacar a natureza e composição (interna) de cada um desses tribunais. Vejamos, então.

2.3.1. Dos tribunais tributários

Estes tribunais têm competência para intervir, apenas, em 1ª instância. Com efeito, os tribunais tributários têm o poder-dever de julgar os litígios emergentes das relações jurídicas tributárias que sejam apresentados ao circuito processual, e submetidos à apreciação judicial, pela primeira vez, estando-lhes vedado o conhecimento de processos tributários, em sede recursiva²⁶⁰.

A determinação da sede de cada tribunal tributário, bem como das suas respectivas áreas de jurisdição (intervenção) cabe ao poder legislativo, através de um devido diploma legal. Existe, actualmente, uma rede de 16 tribunais tributários, sendo que 14 desses tribunais se

²⁵⁹ Cfr. a propósito, o artigo 3.º, al. d), do RGIT, e o artigo 6.º, do DL 42/2001, de 9 de Fevereiro.

²⁶⁰ No entanto, importa vincar que, neste caso, a expressão “sede recursiva”, tem um significado muito preciso. De facto, queremos, apenas, evidenciar o recurso em circuito judicial, e por conseguinte, não relevamos o facto de parte das acções submetidas pela primeira vez nesse mesmo circuito, decorrerem, precisamente, de recursos apresentados contra decisões tomadas pelos órgãos de administração tributária. Embora, se confirme, nesses casos, uma via recursiva, o facto é que os circuitos de decisão são claramente distintos, um administrativo (procedimental), e um outro judicial (processual), e por conseguinte não deve merecer qualquer tipo de confusão.

encontram em território continental, e 2 nas regiões autónomas²⁶¹. Um número que, em confronto com o número de tribunais superiores, acaba por se justificar, tendo presente o facto de ser nesta instância que se verifica a grande parte do volume de processos tributários.

A composição de cada um dos tribunais tributários varia conforme a necessidade e dependendo da jurisdição que lhe seja atribuída. Nessa medida, uns tribunais poderão ter mais juizes que outros; de resto, poderão até nem ter, sequer, um Presidente²⁶².

Todavia, essa determinação deverá resultar de uma necessária ponderação, a qual compete, nos termos do ETAF de 2002, ao Ministério da Justiça, cabendo-lhe, assim, fixar²⁶³, para cada um dos tribunais: o número considerado adequado de funcionários administrativos, de juizes, e de magistrados do Ministério Público, bem como determinar a respectiva instalação (acto formal de abertura oficial de um tribunal) de cada um dos tribunais tributários, independentemente do nível hierárquico a que respeitem (tribunais inferiores ou tribunais superiores)²⁶⁴.

Em regra, estes tribunais não compreendem juízos (compartimentações). E, nessa medida, eles funcionam com juiz singular, ao qual compete conhecer e julgar matéria de facto e de direito²⁶⁵. No entanto, não é descurada a hipótese de ser apresentada uma questão de direito que, pela sua novidade, suscite maior dificuldade de análise. Ora, nesse caso, pode o Presidente do respectivo tribunal estabelecer que o julgamento seja levado a cabo, não por um juiz singular, mas por um painel colectivo que compreenda todos os juizes desse tribunal²⁶⁶.

Porém, existem outros modos de funcionamento destes tribunais. Com efeito, nas situações em que se justifique, seja pelo volume do serviço, seja pela complexidade do mesmo, os tribunais tributários podem ser desdobrados em juízos especializados, sendo que estes até

²⁶¹ Cfr. a Portaria 874/2008, de 14 de Agosto, assim como os dados publicados no sítio do SITAF, ou neste endereço electrónico: https://www.taf.mj.pt/SITAT_0/SITAF/Comum.aspx/index_global.aspx

²⁶² De facto, existem tribunais tributários (em 1.ª instância) que não têm um Presidente. É o caso dos TAF do Funchal e de Ponta Delgada.

²⁶³ Importa sublinhar que a fixação aqui referida se reporta à determinação do número de funcionários, de juizes, ou de magistrados que cada tribunal deve comportar, e de modo algum, à sua nomeação, que nos termos constitucionais, é competência exclusiva do CSTAF. Cfr. a propósito, o artigo 217.º, n.º 2, da CRP, e ainda, os artigos 74.º, n.ºs 1 e 2, al. a), e 85.º, do ETAF de 2002.

²⁶⁴ Cfr. o artigo 45.º, n.º 2 e 3, do ETAF de 2002.

²⁶⁵ Cfr. o artigo 46.º, n.º 1, do ETAF de 2002.

²⁶⁶ Nesse específico caso, será exigido um quórum de dois terços dos juizes, conforme determina o n.º 2, do artigo 46, do ETAF de 2002.

podem funcionar em local diferente da sede, desde que esse local se encontre, ainda, dentro da sua área de jurisdição²⁶⁷.

Nestes termos, poderão ser criados juízos de competência especializada, denominados juízos de pequena, média, ou grande, instância tributária, para os quais, e sempre que necessário for, o legislador poderá atribuir uma jurisdição mais alargada. Por conseguinte, o número de juizes poderá variar consoante o nível em que o juízo se apresente, ressalvando, no entanto, que o juízo de pequena instância tributária deverá sempre funcionar com juiz singular²⁶⁸.

Por último, se o diminuto volume de serviço assim o justificar, os tribunais tributários poderão funcionar agrupados aos tribunais administrativos de círculo, em modo de agregação, passando a ser designados, cada um deles, de tribunal administrativo e fiscal²⁶⁹.

2.3.2. Dos tribunais centrais administrativos

Até 1996, a ordem jurisdicional tributária não compreendia a figura do Tribunal Central Administrativo. De facto, em seu lugar existia o Tribunal Tributário de 2ª instância. Como já tivemos oportunidade de referir, a competência desse tribunal apenas respeitava ao conhecimento da matéria de facto e de direito, respeitante a questões de natureza tributária, através da sua Secção de Contencioso Tributário geral, e as de natureza aduaneira (fiscal),

²⁶⁷ De facto, até à entrada em vigor do DL 166/2009, de 31 de Julho, a jurisdição tributária só admitia um nível de especialização, ao contrário da jurisdição administrativa que já previa, por força do DL 325/2003, de 29 de Dezembro, pelo menos, dois níveis de especialização, quer na 1ª instância, como nos tribunais superiores. Deste modo, os tribunais tributários podem hoje apresentar-se sob a forma de instância especializada, ou seja, em juízos de competência especializada (Pequena, média e grande instância tributária). Além do mais, estas instâncias podem, por força das circunstâncias, funcionar em qualquer localidade, desde que esta se encontre dentro do perímetro de jurisdição do respectivo tribunal tributário. A título exemplificativo, o juízo de grande instância tributária, do tribunal tributário de Braga, poderá funcionar em Caminha, ou o juízo de média instância tributária, do tribunal tributário do Porto, poderá ser criado e instalado na Maia. Os juízos liquidatários são exemplos actuais de juízos especializados, criados para recuperar, num determinado período temporal, processos na área tributária que se encontrem pendentes de decisão, pelo que, findo esse período temporal, eles devem ser extintos, sob pena de desvirtuar a sua natureza (eventual) e o seu propósito (temporário).

Cfr. a propósito os artigos 8.º, 9.º, e anexo, do DL 325/2003, e, ainda, os artigos 9.º, e 9.º-A, do ETAF de 2002.

²⁶⁸ Cfr. os n.º 2 e 3, do artigo 9.º-A, e ainda, o n.º 4, do artigo 49.º-A, do ETAF de 2002.

²⁶⁹ Em todo o caso, o critério a adoptar, nestes casos, poderá não ser exclusivamente o do número reduzido de processos. Em rigor, poder-se-á, igualmente, adoptar um critério economicista, como seja, a contenção de despesa, mantendo o funcionamento de dois tribunais distintos, no mesmo espaço físico. Fará sentido do ponto de vista da lógica do controlo da despesa. No entanto, poderá não fazer tanto sentido, do ponto de vista da lógica da distribuição e da gestão territorial.

através da sua secção de contencioso aduaneiro. Portanto, como bem se nota, as questões de natureza administrativa não se incluíam no rol das suas competências. Por conseguinte, competia ao STA conhecer e julgar todas as questões de natureza administrativa que fossem suscitadas em sede recursiva.

Contudo, tal disposição organizacional acabou por ser determinante no desequilíbrio entre o volume de processos sobre os quais o STA tinha o poder-dever de julgar, e a sua efectiva capacidade em os conhecer e julgar. O desenlace acabou por ser o aumento da pendência decisória, e a consequente necessidade de (re) organizar os níveis de intervenção jurisdicional.

Com este quadro de necessidade, o legislador decidiu, então, criar o Tribunal Central Administrativo²⁷⁰, ou seja, uma instância à qual atribuiu uma jurisdição (intermédia) capaz de acolher, também em sede recursiva, os litígios de natureza administrativa. O intuito foi, claro está, desentupir o acesso ao STA, e desanuviar o excessivo número de processos (administrativos) aí pendentes. Porém, e como bem nota o legislador, no preâmbulo do diploma de aprovação, o TCA só passou a dispor *ex novo*, de uma Secção de Contencioso Administrativo, uma vez que o (extinto) Tribunal Tributário de 2ª instância se veio a fundir neste tribunal, originando a sua secção de contencioso tributário.

Entretanto, com a entrada em vigor do ETAF de 2002, desenha-se a possibilidade de o TCA ser desdobrado em tribunais administrativos regionais²⁷¹. E, foi precisamente com esse pretexto que, através da aprovação e publicação do Acto Complementar (DL 325/2003), se concretiza o desdobramento do TCA em dois tribunais centrais administrativos, com jurisdição regional: o TCA Norte, com sede na cidade do Porto, e o TCA Sul, com sede na cidade de Lisboa; situação que, de resto, se mantém no quadro organizatório actual.

Tal como no caso dos tribunais tributários, estes tribunais têm o seu âmbito de intervenção legalmente determinado, assim como a fixação dos seus quadros, e a declaração da sua instalação, depende de publicação de portaria do Ministério da Justiça²⁷².

No que concerne à sua organização interna, cada um destes tribunais superiores é dividido em duas secções, uma de contencioso administrativo e uma de contencioso tributário. Cada uma das secções faz-se compor: por um Presidente, que é apenas um para as duas

²⁷⁰ Cfr. o Decreto-Lei 229/96, de 29 de Novembro.

²⁷¹ Cfr. o n.º 4, do artigo 9.º, da versão original da Lei 13/2002, de 19 de Fevereiro.

²⁷² Cfr. o artigo 31.º, do ETAF de 2002.

secções, por um vice-presidente, e por juizes desembargadores, sendo que o seu número, como já mencionámos, depende da necessidade, ou seja, do volume de processos a conhecer e julgar.

Dessa feita, os quadros das secções de contencioso administrativo do TCA Norte e TCA Sul, compõem-se de forma idêntica, ou seja, de um vice-presidente, e dez juizes desembargadores, enquanto as secções de contencioso tributário, fazem-se compor, no caso do TCA Norte, de um vice-presidente e seis juizes desembargadores e, no caso do TCA Sul, de um vice-presidente e de oito juizes desembargadores²⁷³.

Os julgamentos decorrem dentro de cada uma das duas secções, no âmbito das suas competências específicas, sendo que a formação dos respectivos tribunais deverá compreender três juizes, um relator, e dois adjuntos. As decisões têm de ser tomadas em conferência²⁷⁴.

Em termos semelhantes aos tribunais tributários, existe a hipótese de as secções de cada TCA poderem, ainda, ser divididas em subsecções, ou melhor dizendo, em secções especializadas. Tal motivação respeitará à matéria ou ao valor das acções, e terá de ser determinada por acto legislativo²⁷⁵.

2.3.3. Do Supremo Tribunal Administrativo

O STA surge, pela primeira vez no quadro jurisdicional interno, em 1870, por força da separação do Conselho de Estado, figura similar ao *Conseil D'État*, em dois planos, um político, e um administrativo. Ora, foi o Conselho de Estado, de competência contenciosa administrativa, embora não executiva, que passou a denominar-se de Supremo Tribunal Administrativo²⁷⁶.

Por um esforço de reorganização, materializado no Código Administrativo de 1886, o STA passou a acolher, a par das suas funções contenciosas, funções administrativas e

²⁷³ Cfr. o artigo 34.º, do ETAF de 2002. No entanto, se tivermos em conta aqueles juizes que se encontram efectivamente em funções, então as respectivas secções de contencioso administrativo têm nove juizes, enquanto a Secção de Contencioso Tributário do TCA Norte tem cinco, e do TCA Sul tem sete. Estes elementos estatísticos foram recolhidos nos sítios do TCAN, do TCAS, e do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais, ou nestes endereços electrónicos, respectivamente: <http://www.tcan.pt/quadroTCAN.php?view=1>, <http://www.tca.mj.pt/sections/tribunal/quadros> e <http://www.cstaf.pt/>

²⁷⁴ Cfr. os artigos 18.º e 35.º, do ETAF de 2002.

²⁷⁵ Cfr. o n.º 4, do artigo 9.º, e o n.º 5, do artigo 9.º-A, e ainda, o artigo 32.º, do ETAF de 2002.

²⁷⁶ Cfr. o Decreto de 9 de Junho de 1870, e ainda, no que respeita à atribuição das suas competências, o Decreto de 11 de Junho de 1870.

consultivas. Dessa feita, o STA passava a ser um órgão consultor (superior) do Governo, quer no tocante a questões de direito, como a preparação de leis e regulamentos, como no tocante à resolução de questões da administração pública²⁷⁷.

Para tal efeito, a composição do STA sofreu, inevitavelmente, alterações. Desse modo, além dos vogais ditos ordinários, ou seja, os juizes conhecedores e aplicadores do Direito, passaram a existir, também, os conselheiros extraordinários, cujos conhecimentos decorriam da sua (vasta) experiência pessoal, para lá do campo jurídico-prático²⁷⁸.

Iniciava-se, entretanto, o período da Primeira República, mas, o percurso (atribulado) do STA parecia, ainda, estar no início.

No ano de 1924, e uma vez mais, por razões de cariz financeiro, o STA é declarado extinto, e as suas competências são transferidas para os tribunais da Relação²⁷⁹. Porém, apenas um ano depois, o diploma que procedeu à extinção do STA é revogado pelo Decreto 11250, de 19 de Novembro de 1925, e o STA é declarado de novo no activo²⁸⁰. Também nesse ano, através do Decreto 11317, de 7 de Dezembro, o legislador determina que as decisões contenciosas do STA, com excepção dos recursos dos actos ou decisões do Poder Executivo, passam a ser definitivas e executórias²⁸¹.

Por fim, no ano de 1926, ano em que se concretiza o golpe militar, que marca o fim do período da Primeira República, é aprovado o Decreto 12258, de 4 de Novembro, através do qual se revoga o Decreto 11250, e se reintegra o Decreto 9340. Esta inflexão foi, sem dúvida, um marco revelador do período conturbado que se vivia em Portugal, quer ao nível político, como ao nível legislativo. No entanto, neste caso particular, não foi apresentado qualquer elenco expositivo de argumentação; apenas, se resumiu a determinar a (re) entrada em vigor do Decreto 9340.

²⁷⁷ Aliás, o mais exacto seria afirmar que competia ao STA, no âmbito das suas funções consultivas, dar o seu parecer sobre qualquer assunto que respeitasse ao interesse – ou serviço – público. De salientar o facto de esta opção ter tido uma motivação de contenção despesista. De facto, o legislador sempre apontou o Conselho de Estado, como a melhor solução, no plano consultivo do Governo. No entanto, essa opção revela-se mais pesada financeiramente, pelo que, a reorganização do STA acabou por se revelar a solução financeiramente mais sensata, tendo em conta que os (novos) conselheiros – ou vogais – extraordinários, não eram remunerados.

²⁷⁸ Não deixa de ser relevante o facto de, ainda, hoje os juizes que compõem o STA se denominarem de juizes conselheiros, até porque, o STA não tem, hodiernamente, funções consultivas.

²⁷⁹ Cfr. o artigo 4.º, do Decreto 9340, de 7 de Janeiro de 1924.

²⁸⁰ Acresce referir que as necessidades financeiras deixaram de ser justificação para diminuir os graus de jurisdição da justiça administrativa.

²⁸¹ Cfr. o artigo 8.º, do Decreto 11317, de 7 de Dezembro de 1925.

Uma vez mais, a opção do legislador não se revelou duradoura, e em 1933, através da aprovação do Decreto 23 185, de 30 de Outubro, o STA é (uma vez mais) reintroduzido na estrutura jurisdicional interna. No entanto, é-lhe retirada a função consultiva, e passa a organizar-se sob a forma de secções²⁸²: (i) contencioso administrativo, (ii) contencioso das contribuições e impostos, e (iii) previdência social.

Além do mais, o STA passou a funcionar, para lá das sessões regulares em modo de secção, em modo Pleno, sendo que lhe competia, ainda, julgar conflitos de jurisdição entre as autoridades administrativas e as autoridades judiciais, em modo, diríamos, “quase plenário”, ou seja, em que participavam os juizes da secção de contencioso administrativo e três juizes conselheiros do STJ ²⁸³.

Todavia, e em resultado de todas estas alterações, o STA ocupa, actualmente, o topo da ordem jurisdicional tributária (e administrativa), ou seja, é o órgão superior da hierarquia, e tem jurisdição em todo o território nacional²⁸⁴.

Quanto à sua organização interna, o STA é semelhante ao TCA, na medida em que também compreende duas secções²⁸⁵, uma respeitante ao contencioso administrativo, que é composta por dois vice-presidentes, e por vinte e sete juizes conselheiros²⁸⁶, e uma respeitante ao contencioso tributário, composta por um vice-presidente, e por onze juizes conselheiros. O Presidente do Tribunal faz parte da composição das duas secções.

Porém, o seu funcionamento é, sem dúvida, complexo. E, assim o é, na medida em que este órgão concentra, em si próprio, dois planos ou níveis de actuação: (i) o plano do tribunal, como um todo, ou plano geral, e (ii) o plano das secções do tribunal, ou plano específico.

²⁸² Em 1941, foi introduzida uma nova secção (quarta), denominada de Secção do contencioso aduaneiro. Cfr. a propósito, o artigo 1.º, do Decreto-Lei 31663, de 22 de Novembro de 1941.

²⁸³ Cfr. o artigo 12.º e 17.º, do Decreto 23185, de 30 de Outubro.

²⁸⁴ Cfr. o artigo 11.º, do ETAF de 2002.

²⁸⁵ Cfr. o artigo 12.º, do ETAF de 2002.

²⁸⁶ Cfr. o artigo 14.º, n.º 1, do ETAF de 2002. Importa mencionar que o número apresentado se refere ao conjunto dos juizes que se encontram nos actuais quadros do STA, pois, em rigor, desse número, só catorze estão, actualmente, em efectivo exercício de funções, na Secção de Contencioso Administrativo, e cinco, na Secção de Contencioso Tributário, conforme dados consultados no sítio do CSTAF, no seguinte endereço electrónico: <http://www.cstaf.pt/>

- i. No que respeita ao plano geral, o STA organiza-se do mesmo modo que o TCA, ou seja, em duas secções²⁸⁷, uma para o contencioso administrativo, e uma outra para o contencioso tributário. E, consequentemente, para cada secção, existe um conjunto de regras de funcionamento que se coadunam com as competências específicas (de especialização) de cada uma delas. Contudo, o STA tem, para lá dessas competências, uma competência mais abrangente, que respeita ao julgamento de conflitos de jurisdição, e que implica o esforço conjunto das duas secções²⁸⁸. Portanto, não se pode aqui falar em funcionamento das secções, mas sim, em funcionamento do STA, enquanto um todo. No exercício desta concreta competência, o STA assume-se como um Tribunal de Conflitos. Porém, não se transfigura a sua natureza, antes ela evidencia-se, na medida em que se trata do órgão máximo da ordem jurisdicional a que respeita, e por conseguinte, em princípio, lhe deve caber, por força da sua maior capacidade de especialização, o poder-dever de julgar conflitos de jurisdição entre os demais tribunais que, de igual modo, se incluem na mesma ordem jurisdicional. Em rigor, apenas se altera a denominação do tribunal. Até porque, em boa verdade, nos julgamentos de conflitos não se decidem méritos de causa, antes se avalia e decide, em quadros de conflitos positivos ou negativos, da competência ou da incompetência de um determinado tribunal, cabendo, posteriormente ao tribunal considerado competente, o poder-dever de julgar a questão apresentada. Dessa feita, quando competir ao STA actuar nestes termos, ele funcionará em modo Plenário, o qual se deverá compor pelo Presidente do STA, pelos três vice-presidentes, e pelos três juízes mais antigos, de cada uma das duas secções. E, no âmbito da sua competência caberá o conhecimento e julgamento dos conflitos de jurisdição entre (i) tribunais administrativos de círculo e tribunais tributários, ou (ii) entre secções de contencioso administrativo e de contencioso tributário²⁸⁹.

²⁸⁷ Sendo, no entanto, possível criar subsecções, nos termos já analisados para o TCA. Cfr. a propósito, o artigo 14.º, n.º 2, do ETAF de 2002.

²⁸⁸ Importa sublinhar que o legislador menciona, inequivocamente, em conflito de jurisdição. Este aspecto revela-se muito importante para comprovar, definitivamente, a concepção de uma jurisdição tributária autónoma. Se assim não fosse, então mencionaria conflito de competência.

²⁸⁹ Cfr. os artigos 12.º, n.º 1, 28.º, 29.º e 30.º, do ETAF de 2002.

- ii. Quanto ao plano específico, ou das secções de contencioso, o modo de funcionamento poderá ser (i) em formação de três juízes (um relator e dois juízes adjuntos), ou (ii) em modo Pleno²⁹⁰. Como bem se depreenderá, o primeiro modo de formação compreende o quadro de especialização de cada uma das respectivas secções, enquanto o modo pleno se impõe, apenas, em situações muito concretas, como sejam o conhecimento: dos recursos de acórdãos proferidos em 1ª instância, por qualquer uma das secções, dos recursos para uniformização de jurisprudência e, ainda, quando seja apresentada uma questão de direito nova, que suscite maior dificuldade. Restará, por fim, notar que o modo Pleno implica uma formação onde se incluam todos os juízes da respectiva secção de contencioso, cabendo a um deles o papel de relator – sendo que as decisões são tomadas em conferência²⁹¹.

2.4. Poderes de cognição dos Tribunais Tributários

2.4.1. Dos tribunais tributários

Estes tribunais têm, por força do seu quadro de competências, o poder-dever de julgar a matéria de facto e de direito, dos respectivos processos²⁹². Consequentemente, inclui-se no quadro dos seus poderes de cognição, o exercício de compreensão e concretização de uma dada realidade (factual), que não necessita, forçosamente, de recorrer à interpretação de qualquer norma jurídica (matéria de facto) como, também, o exercício analítico que, incontornavelmente, necessita de recorrer à interpretação normativa (matéria de direito).

²⁹⁰ Sem prejuízo, no entanto, dos casos pontuais, em que compete ao Presidente do STA determinar a formação do julgamento. Cfr. os n.ºs 1 e 2, do artigo 16.º, do ETAF de 2002, e a propósito dos termos e condições que devem moderar as sessões de julgamento, cfr. o artigo 37.º, do LOFTJ.

²⁹¹ Cfr. os artigos 12.º, n.º 2, 17.º, 24.º, 25.º, 26.º, e 27.º, do ETAF de 2002.

²⁹² Cfr. o n.º 1, do artigo 46.º, do ETAF de 2002.

De resto, bem se justifica o perímetro dos seus poderes de cognição, na medida em que, e pese embora a intervenção destes tribunais se limitar ao 1º grau de jurisdição, cabe nas suas competências não só o conhecimento de acções “novas” como também, do recurso de decisões tomadas pela administração tributária, por exemplo, das impugnações de decisões de aplicação de coimas. Portanto, poderá servir de impulso processual não só uma petição inicial, como também um pedido de recurso²⁹³.

No caso da interposição de uma acção, o instrumento da petição inicial pode (e deve) ser o mais abrangente possível, na medida em que o autor de uma acção deve realizar, não só, o pedido, com deve, ainda, tentar estribá-lo, ou justificá-lo, num quadro adequado de factos (causa de pedir), o que implica, portanto, a apresentação de matéria de facto e de matéria de direito.

Situação diferente será a da apresentação de um recurso. Em rigor, ao recorrente não se impõe o dever de fundamentar as conclusões do recurso com matéria de facto e de direito. Aliás, cabe ao recorrente decidir a natureza dos fundamentos, tendo sempre presente o tribunal *ad quem* competente para conhecer e julgar o dito recurso. Nessa medida, o recorrente pode, por exemplo, invocar a violação, a má interpretação, ou a não (devida) aplicação, de quaisquer normas ou princípios jurídicos, ou, então, salientar factos (voluntários ou involuntários) que, no seu entender, devam ser, ou não, considerados para efeitos da concretização da decisão final, em sede recursiva²⁹⁴. Como pode, claro está, construir as suas conclusões, com matéria de facto e de direito; no entanto, poderá ser necessário, consoante o tipo de recurso a apresentar, proceder às devidas correcções²⁹⁵.

Quanto à figura do Presidente, importa sublinhar que a sua actuação é, ou pode ser, muito relevante, na medida em que, podendo cumular funções de diversos tipos de natureza, pode, consequentemente, ter influência no sentido de atribuir ao tribunal, ao qual preside, maior eficiência. Senão, vejamos.

Um Presidente detém, no quadro das suas competências vários poderes, sendo que, na sua maioria, eles se assumem como poderes de gestão (representar o tribunal junto dos demais órgãos de soberania, planejar e organizar o quadro de juizes do tribunal, fixar os turnos dos

²⁹³ Na prática, uma questão de facto distingue-se de uma questão de direito, pela análise do conteúdo (fundamento) da petição, ou então, do recurso.

²⁹⁴ V. com interesse, o Ac. do STA, P. 0283/11, de 22.06.2001, Relator António Calhau.

²⁹⁵ Cfr. o artigo 282.º, do CPPT.

juizes, etc.). Contudo, pode ainda, se necessário for, conhecer e julgar processos da competência do respectivo tribunal, o que o torna, em nosso entender, numa figura da maior relevância²⁹⁶. Aliás, esta competência só está, em princípio, vedada ao (respectivo) Presidente dos tribunais tributários que tenham, nos seus quadros (efectivos) mais que três juizes²⁹⁷.

Dessa feita, e em princípio, nos restantes casos, o Presidente terá de cumular as funções próprias do seu cargo com a função específica de um juiz, e deverá, por isso, ter processos distribuídos²⁹⁸. No entanto, poderá o CSTAF, a quem compete a distribuição dos processos tributários pelos presidentes dos tribunais tributários, definir excepções, ou seja, atribuir a qualquer Presidente de qualquer tribunal tributário com mais de três juizes, processos tributários, e até, em qualquer caso, determinar a redução do número de processos tributários que devam ser distribuídos pelos presidentes²⁹⁹. Todas as previsíveis opções deverão, no entanto, ter em vista, na sua motivação, o factor eficiência.

Consabidamente, a eficiência de um tribunal deve ser, em princípio, um dos desideratos, senão o mais desejado, a alcançar, na medida em que esta traduz o nível de qualidade do seu exercício jurisdicional. Em traços práticos, um tribunal será mais eficiente se conseguir – num período temporal adequado – conhecer, julgar, e decidir, os processos que lhe forem apresentados, cumprindo, desse modo, a expectativa do recurso ao respectivo meio processual judicial tributário³⁰⁰.

Ora, como bem se depreenderá, a actuação de um Presidente deverá apontar precisamente nesse sentido, ou seja, de tudo fazer, dentro do quadro das suas competências, para que o tribunal a que preside apresente, no cômputo geral do seu exercício jurisdicional, resultados adequados a preencher os níveis de eficiência desejada. E, a nosso ver, os seus poderes de gestão e, complementarmente, o poder de julgar³⁰¹, convergem nesse sentido, na

²⁹⁶ As suas competências encontram-se previstas no artigo 48.º, n.º 3, do ETAF de 2002.

²⁹⁷ Cfr. o n.º 2, do artigo 48.º, do ETAF de 2002. Actualmente, os TAF do Funchal, Mirandela, Beja, Loulé, Penafiel e Ponta Delgada, não têm mais que três juizes.

²⁹⁸ Não será, no entanto, impeditivo, para um Presidente de um tribunal com mais de três juizes, cumular funções. Aliás, são vários os exemplos que em tal situação ocorre, como sejam os casos dos TAF de Almada, Aveiro, Braga, Castelo Branco, Coimbra, Leiria, Porto, Sintra, Viseu, e do Tribunal Tributário de Lisboa.

²⁹⁹ Cfr. o n.º 4, do artigo 48.º, e o artigo 74.º, n.º 2, alíneas g) e p), do ETAF de 2002.

³⁰⁰ Cfr. o artigo 96.º, do CPPT. e artigo 97.º, n.º 1, da LGT.

³⁰¹ Importa sublinhar que, a opção pela cumulação de funções deve ser bem medida, sob pena de se descaracterizar a natureza pontual dessa solução.

medida em que lhe possibilitam, num exercício de análise e ponderação, prever e adoptar as soluções capazes de melhorar, efectivamente, os índices de produtividade do tribunal.

Pelo exposto, é nossa convicção que um Presidente diligente poderá, em boa medida, contribuir para o aumento, ou manutenção, da eficiência do tribunal a que preside. Sem prejuízo, claro está, do necessário apoio, não só dos restantes elementos do Tribunal, como também do CSTAF.

2.4.2. Dos tribunais centrais administrativos

Os tribunais centrais administrativos podem conhecer e julgar matéria de facto e de direito, dos processos tributários que lhes sejam apresentados, quer em 1ª instância, quer em sede recursiva (do circuito judicial). De resto, a justificação dos seus poderes de cognição parece-nos muito semelhante à que serve os tribunais tributários. Contudo, existe, em rigor, um acréscimo da base cognitiva, na medida em que, neste elenco, os poderes de cognição devem versar, não só os recursos (judiciais) de decisões proferidas pelos tribunais tributários, como também os recursos de actos administrativos respeitantes, naturalmente, a questões fiscais, desde que praticados por membros do Governo³⁰².

O Presidente de um TCA concentra, em si, um leque de competências mais extenso que no caso dos tribunais tributários. Tal realidade deve-se, em boa medida, a três motivos: a organização interna de um TCA, a competência e a composição de cada uma das secções, e as competências decorrentes da lei de arbitragem voluntária, no âmbito do contencioso administrativo³⁰³.

³⁰² Cfr. o n.º 3, do artigo 31.º, e o artigo 38.º, do ETAF de 2002.

³⁰³ Cfr. o artigo 36.º, do ETAF de 2002, o artigo 181.º, n.º 2, do CPTA.

2.4.3. Do Supremo Tribunal Administrativo

O modo de repartição dos poderes de cognição do STA é, inevitavelmente, complexo. De facto, tendo em conta os seus vários modos de funcionamento, acaba por resultar complexa a adequação dos poderes de cognição a cada um deles, como podemos, desde já, evidenciar:

- i. As suas duas secções podem conhecer matéria de facto e de direito. Excepcionalmente, no caso se tratar de um recurso de revista, a secção de contencioso administrativo apenas pode conhecer matéria de direito³⁰⁴, assim como no caso de um recurso *per saltum*, a secção de contencioso tributário também só pode conhecer matéria de direito³⁰⁵. Nos restantes casos, os poderes de cognição destas duas secções abrangem matéria de facto e de direito³⁰⁶.
- ii. Se for necessária a intervenção do pleno das secções, a sua competência apenas compreende o conhecimento e julgamento de matéria de direito. Neste caso, estará em causa, ou o julgamento dos recursos de decisões proferidas pela respectiva secção (administrativa ou tributária) em 1º grau de jurisdição, ou então, recursos para uniformização de jurisprudência³⁰⁷.
- iii. Por último, o funcionamento em modo Plenário só pode conhecer e julgar matéria de direito. De resto, bem se compreenderá esta limitação, uma vez que o plenário apenas conhece e julga conflitos de jurisdição.

³⁰⁴ Cfr. o n.º 4, do artigo 12.º, e o n.º 2, do artigo 24.º, do ETAF de 2002.

³⁰⁵ Cfr. o n.º 5, do artigo 12.º, e o artigo 26.º, al. b), do ETAF de 2002.

³⁰⁶ Será, porventura, oportuno enunciar as formas que podem revestir os recursos (tributários). Com efeito, existem os recursos ordinários, que compreendem o agravo, a revista, e o recurso *per saltum* – artigos 2.º e 279.º, do CPPT, 140.º e ss, do CPTA, e artigo 676.º e ss, do CPC – e o recurso extraordinário de revisão de sentença, artigo 293.º, do ETAF de 2002. Por norma, e tratando-se de um recurso ordinário, o seu processo e julgamento deverá respeitar as regras do agravo, conforme dispõe o artigo 281.º, do CPPT. O fundamento de cada recurso poderá, claro está, compreender, exclusivamente, matéria de direito ou matéria de facto, ou então, as duas em conjunto.

³⁰⁷ Cfr. o n.º 3, do artigo 12.º, e artigo 25.º, do ETAF de 2002.

As competências do Presidente do STA são, no cômputo geral, idênticos às competências do Presidente de um TCA. Em rigor, apenas uma se distingue, sobretudo por força do nível hierárquico em que o STA se encontra, e que se traduz em dar posse quer aos juizes do STA, como também aos presidentes dos tribunais centrais administrativos. A sua eleição é realizada pelos juizes do tribunal que se encontrem em exercício efectivo de funções³⁰⁸, e o seu mandato é limitado a cinco anos, sem possibilidade de reeleição³⁰⁹.

De notar, por fim, a possibilidade de um mesmo juiz cumular funções de Presidente em vários tribunais, de modo simultâneo³¹⁰. Numa primeira abordagem, parece razoável esta solução. Contudo, ela não se tem revelado pontual, e nessa medida parece-nos que poderá, eventualmente ser um obstáculo à renovação dos quadros dos tribunais tributários. Veja-se que, nos quadros actuais de todos os tribunais tributários, existem dez juizes conselheiros, com funções no STA, que exercem, em regime de cumulação, as funções de Presidente de nove tribunais administrativos e fiscais, e de um tribunal tributário.

Podemos admitir que esta solução convoca princípios de praticabilidade. Aliás, podemos, ainda, admitir que se trata de uma medida que introduz um acréscimo (necessário) de experiência, pelo que, a justiça tributária só tem a ganhar.

Contudo, esta análise peca por redutora. Existem outros factores que concorrem, porventura, com mais incisão para a eficiência de um tribunal. Desde logo, o número adequado de juizes. Se se permitir a cumulação de cargos de todos os presidentes, significa, então, por um lado, que existem lugares que poderiam ser ocupados por juizes mais novos e, por outro, que a política atida à logística aponta no sentido de limitar o número de juizes ao mínimo indispensável³¹¹.

Em última análise, verifica-se que o número de juizes efectivos (e até dos quadros) acaba por ser meramente virtual, com efeitos que não são assim tão diminutos, uma vez que a cumulação de funções, nos termos actuais, se tem revelado transversal a todos os tribunais.

³⁰⁸ Cfr. o artigo 18.º, n.º 1, do ETAF de 2002. O facto de se impor aos juizes com poder de voto, a efectividade de funções é absolutamente relevante, quando se tem em conta que o número de juizes atidos aos quadros de um dado tribunal é sempre superior ao número de juizes que efectivamente exercem funções nesse tribunal. As motivações de tal desfasamento poderão ser o destacamento, a atribuição de outras funções, ou então, o facto de estarem a exercer funções auxiliares.

³⁰⁹ Cfr. o artigo 20.º, do ETAF de 2002.

³¹⁰ A título de exemplo, veja-se que, actualmente, as funções de Presidente dos TAF de Almada, Lisboa e Sintra, e do TT de Lisboa, são ocupados e exercidos pelo mesmo juiz conselheiro.

³¹¹ Ocorre-nos lembrar o exemplo do TAF de Ponta Delgada, em que um dos (dois) juizes é, também, juiz da jurisdição judicial. Bem sabemos que a insularidade pode justificar e reservar situações de excepção, mas esta parece-nos uma situação excepcionalmente preocupante.

Além do mais, deve-se ter em conta a especificidade e a exigência das respectivas tarefas (Presidente e juiz). Como já tivemos oportunidade de mencionar, (todas) as competências de um Presidente de tribunal são relevantes para o aumento, ou manutenção, da eficiência de um tribunal. Mas, essa cumulação de funções deve ser pontual, sob pena de prejudicar, por um lado, a diligência enquanto Presidente e, por outro, a eficiência enquanto juiz.

Dito de outro modo, se a solução de cumulação de funções resultar corrente, então poder-se-á correr o risco de não se conseguir atingir o máximo de rendimento em nenhuma das duas funções, na medida em que o exercício simultâneo dessas duas funções é, na prática, demasiado exigente. Tem de ser.

Portanto, entendemos que o recurso à cumulação de funções deve ser pontual, e deve concentrar-se na correção de situações (pontuais) de falta de juizes, ou de necessidade de incremento de maior experiência, atenta a natureza complexa de alguns processos.

Mas, para lá do que foi dito, pode suceder que a motivação desta solução não passe, em toda a linha, pela livre volição dos órgãos responsáveis pela organização e gestão da ordem jurisdicional tributária. Poderá, então, verificar-se que a falta de juizes, e de experiência dos que estão em actividade, decorra de motivos alheios, e superiores a esses mesmos órgãos. Pode, na realidade, existir uma falta de candidatos para ingresso na magistratura administrativa e tributária. E, nesse caso, o recurso à solução de cumulação de funções acabará por se perspectivar como o único meio de combate a esse (hipotético) flagelo.

Todavia, seja por vontade própria dos órgãos responsáveis, seja por motivos alheios à vontade dos mesmos, o facto é que estas situações necessitam ser corrigidas, sob pena de se virem a agravar e se tornarem uma das causas principais do entorpecimento do exercício jurisdicional tributário.

3. A fixação da competência dos Tribunais Tributários

Nos termos do artigo 5.º, n.º 1, do ETAF de 2002, a competência é firmada no momento da propositura da causa, tendo como referência os seus elementos de direito e de

facto, sendo irrelevantes as modificações de facto e de direito que possam ocorrer posteriormente³¹².

Por aqui se trata, em rigor, de estabelecer o momento e a forma de apuramento da dimensão material de intervenção dos TT, atentos os elementos de ponderação disponibilizados. Desde logo, a matéria; mas não só. Nessa linha, será igualmente necessário atender, em razão de um regular e eficiente funcionamento interno, a determinadas regras pré-definidas de gestão de competência, actualmente, preenchidas em razão (i) da matéria, (ii) do território, (iii) do valor, (iv) e da hierarquia.

4. A gestão das competências tributárias

Por tudo o que se vem revelando, torna-se evidente compreender que não basta, apenas, atribuir a um tribunal, ou a uma ordem jurisdicional, a responsabilidade de exercer a função jurisdicional. O que quer dizer, portanto, que não basta encarregar a jurisdição tributária de dirimir litígios emergentes de relações jurídicas tributárias, e aguardar que tal tarefa tenha, nessa medida, desejável sucesso.

Na verdade, é ainda importante definir, e atribuir, um adequado quadro de competências específicas que possibilite a actuação no plano concreto do exercício jurisdicional. As competências específicas (tributárias), enquanto parcelas da jurisdição tributária, tratam de pormenorizar o modo de intervenção dos TT, conduzindo (e responsabilizando) os mesmos, num quadro organizatório particularmente complexo. Desde logo, a sua complexidade reside no número de tribunais que compõem esse mesmo quadro organizatório. E, essa evidência vem influir, inevitavelmente, na necessidade de se definir um conjunto de regras de actuação, que

³¹² Facilmente se compreende que tais eventualidades não podem obstar à determinação da competência de um tribunal tributário, alterando-a, ou afastando-a. Porém, é possível prever a ocorrência de situações extremas que até possam conduzir a esse desiderato, como por exemplo, a retirada de competência, ou até, a própria extinção do tribunal competente. Tal como as eventualidades aqui enunciadas, também o juízo de prognose que um juiz possa realizar sobre o eventual sucesso de uma pretensão trazida junto de si não pode relevar para a determinação da competência de um tribunal, pois, como o Tribunal de Conflitos conclui, tal acção reportar-se-ia ao mérito da pretensão. V. o Ac. do TCAS, P. 06810/02, de 21.01.2003, Relator Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa, e o Ac. do TdC, P. 05/04, de 23.09.2004, Relator Santos Botelho.

possibilitem o regular funcionamento, não só de cada tribunal, como também do próprio complexo.

Isto é, se não existissem essas regras, seria difícil, senão impossível, regular o exercício jurisdicional tributário, na medida em que seria inexequível apurar, nas mais variadas situações, qual o tribunal com o poder-dever de intervir.

O preenchimento destas regras torna, então, possível definir o lugar e espaço de actuação de um determinado tribunal tributário, ao delimitar o seu específico âmbito de intervenção, concretamente, onde, quando e como intervir.

4.1. Competência tributária em razão da matéria

Sucintamente, um tribunal tributário será competente em razão da matéria quando lhe seja apresentada uma questão que se enquadre nas suas competências específicas. Nessa conformidade, e sem fazer qualquer distinção material entre os tribunais inferiores e os tribunais superiores, é possível destacar, de um modo sinóptico, a competência dos TT, em razão da matéria, para julgarem:

- i. Acções de simples declaração, como por exemplo, uma acção para reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido;
- ii. Acções de impugnação, respeitantes a diversos actos, como sejam:
 - α Actos tributários de liquidação de receitas tributárias estaduais, regionais ou locais, e parafiscais, e ainda, respeitantes à decisão de indeferimento, total, ou parcial, de reclamações desses mesmos actos;

- ³¹⁹ Destacam-se os incidentes (embargos de terceiros, habilitação de herdeiros e apoio judiciário), a reclamação e verificação da graduação de créditos, pedido de anulação da venda, direito de oposição à execução, actos lesivos de direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro, e questões de legitimidade processual dos responsáveis subsidiários, levantadas no decurso de um processo de execução fiscal. Cfr. os artigos 127.º, n.º 1, 151.º, 245.º, 203.º, 257.º, 276.º, todos do CPPT.

4.2. A incompetência absoluta (em razão da matéria)

A falta de preenchimento do critério de competência em razão da matéria determina a incompetência absoluta do tribunal onde se apresenta a acção, ou então, onde se interpôs o recurso³¹⁴. Com esse pretexto, cabe ao tribunal (incompetente) o dever de conhecer *ex officio* a respectiva realidade, e de declarar, perante as partes envolvidas no processo, a sua incompetência absoluta, em razão da matéria. A declaração de incompetência absoluta – com respectiva indicação do tribunal competente – deverá ser notificada aos interessados, para que estes, se assim o entenderem, requeiram, num prazo máximo de 14 dias, a remessa do processo para o tribunal competente³¹⁵.

De salientar, ainda, que a infracção das regras de competência, em razão da matéria, pode ser arguida pelos interessados, pelo Ministério Público, ou pelo representante da Fazenda Pública, até ao trânsito em julgado da decisão final³¹⁶.

Por fim, havendo prova que o tribunal não agiu adequadamente a este respeito, ou seja, não conheceu, como devia, a sua incompetência, consubstanciará essa omissão causa de nulidade da sentença³¹⁷.

4.3. Competência tributária em razão do território

Neste ponto, e por motivos óbvios, apenas relevaremos os tribunais tributários, deixando de fora os tribunais superiores. Consabidamente, as competências territoriais desses respectivos tribunais encontram-se legalmente definidas, não havendo espaço de conformação diferente daquela que resulta expressamente da lei³¹⁸.

³¹⁴ Assim, artigo 16.º, n.º 1, do CPPT.

³¹⁵ Cfr. o artigo 18.º, do CPPT.

³¹⁶ Assim, artigo 16.º, n.º 2, do CPPT.

³¹⁷ Cfr. o artigo 125.º, n.º 1, do CPPT.

³¹⁸ A competência em razão do território dos TCA, bem como do STA, encontra-se definida através do Acto Complementar (DL 325/2003), actualizado pelo DL 182/2007, de 9 de Maio, concretamente pelos artigos 1º, n.º 2, e 2.º, n.ºs 1 e 2.

Passando ao ponto de análise, importa distinguir se se está perante um processo de impugnação ou perante um processo de execução fiscal, na medida em que o legislador ordinário determina dois principais critérios de aferição, consoante o tipo de processo levado ao conhecimento do tribunal tributário. Vejamos:

- i. Nos casos relativos aos processos de impugnação serão competentes, em razão de território, os tribunais tributários da área do serviço periférico local, onde se praticou o acto objecto da respectiva impugnação. Portanto, nestes concretos casos, o critério determinante para aferir a competência territorial é o local da prática do acto. Porém, se o acto (administrativo) tributário, colocado em crise, não tiver sido praticado por qualquer dos órgãos periféricos locais, mas por exemplo, pelos órgãos periféricos regionais, então o critério de aferição desta competência será o domicílio ou sede do contribuinte, ou então, da situação dos bens ou da transmissão³¹⁹.
- ii. Tratando-se de um processo de execução, o critério de aferição passa a ser o local onde se deva instaurar o respectivo processo de execução. O que vem implicar, portanto, o desenho de vários cenários tendo em conta os subcritérios de aferição da competência territorial dos órgãos de execução fiscal. Com efeito, poderá ser competente para agir (i) o órgão de execução fiscal do domicílio ou da sede do devedor, (ii) da situação dos bens ou da liquidação, ou, ainda, (iii) nos casos de coima fiscal e respectivas custas, da área onde tiver corrido o processo atinente à sua aplicação³²⁰. No entanto, e independentemente do subcritério adoptado, para os tribunais tributários o critério (geral) de competência territorial será sempre a área onde este se desenrola³²¹. Importa, contudo, ressaltar os particulares casos em que a execução fiscal deva correr nos tribunais comuns, por força do quadro das

³¹⁹ Cfr. o artigo 12.º, n.º 1, do CPPT. V. ainda, a respeito da concretização dos serviços periféricos, o artigo 6.º, do DL 433/99, de 26 de Outubro, diploma que aprovou o CPPT.

³²⁰ Cfr. o artigo 150.º, do CPPT.

³²¹ Cfr. o artigo 151.º, do CPPT.

suas competências material e territorial³²², sendo que, nessas situações, a legitimidade para promover a execução fiscal caberá ao Ministério Público³²³.

4.4. A incompetência relativa (em razão do território)

O desrespeito das regras fixadoras da competência em razão do território tem como consequência directa a verificação de uma situação de incompetência relativa – seja esta atida ao tribunal, ou ao órgão periférico, local ou regional, onde corre o processo –, nos seguintes termos:

- α No caso de um processo de impugnação judicial estar a correr junto de um tribunal tributário, o conhecimento desta incompetência não é oficioso. Em rigor, a lei exige que tal facto seja arguido, ou pelo representante da Fazenda Pública, até ao momento em que se dá início à produção da prova, sendo este, portanto, o momento que determina a preclusão do exercício dessa arguição³²⁴. Cumprido esse passo formal, cabe ao tribunal

³²² Veja-se, a título exemplificativo, o processo de inventário, em sequência de divórcio já decretado, nos termos do artigo 1404.º do CPC, no âmbito de um processo de execução fiscal, artigo 220.º, do CPPT. Nesse caso, a competência material para conhecer desse processo de inventário cabe aos tribunais comuns. Neste sentido, v. o Ac. do TRE, P. 3010/07-3, de 2008.06.12, Relator Maria Alexandra Santos.

³²³ Assim, artigo 152.º, n.º 2, do CPPT.

³²⁴ Compreende-se, de resto, a menor relevância da verificação de incompetência em razão do território, quando comparada, por exemplo, com a situação de incompetência em razão da matéria. De facto, será relativamente importante o local onde se aprecia a questão em concreto, desde que estejam cumpridas as regras fixadoras da competência em razão da matéria. E, portanto, é compreensível que, no limite, se concretize uma incompetência relativa, e não absoluta, sendo até que, nos casos, em que a mesma não é suscitada pela parte que tem o respectivo ónus, a mesma seja ultrapassada, e por conseguinte, o processo continue, considerando-se o vício sanado. Em todo o caso, entendemos que só o cumprimento de todos os planos de competência poderá conferir a expressão máxima de adequação à decisão final. Por esse facto, até somos sensíveis à ideia de um juiz poder conhecer esta incompetência *ex officio*, e não só as partes às quais o legislador ordinário atribui esse ónus. Porém, há que ter em conta dois outros elementos. O primeiro vem a ser o regime normativo, que aponta claramente no sentido de menor abertura - artigo 17.º, do CPPT (regime especial) e artigo 13.º, do CPTA (regime geral). E o segundo elemento prende-se com a utilidade da decisão final. Na verdade, não entendemos que, nesta matéria, o actual regime legal coloque em causa a utilidade da decisão final. Em rigor, e ainda que não se proteja, em todas as vertentes, o princípio de máxima adequação, não deixa de se promover a celeridade processual. A competência territorial, embora sendo uma regra necessária, não deixa de estar ligada ao número de tribunais, e à sua distribuição territorial, isto é, não deixa de ser uma regra primordialmente formal, de mera gestão. Com efeito, não está decisivamente ligada ao exercício jurisdicional, e por conseguinte não deve colocar em causa a eficiência do mesmo. Pela nossa parte, e embora a concepção de uma maior liberdade nos pareça bem apetecível, e porventura mais acertada, somos impelidos a optar pelo equilíbrio, e consequentemente, pela concretização de um máximo de

analisar o pedido, e tendo ele fundamento, deverá declarar a sua incompetência relativa, impossibilitando o conhecimento do mérito da causa, especificando, no entanto, o tribunal que considere competente³²⁵.

β No caso de uma petição inicial, referente a uma impugnação judicial, vir a ser apresentada junto de um serviço periférico local ou regional incompetente, em razão do território, deve o respectivo responsável (dirigente) remeter a peça processual, no prazo de 48 horas, para o serviço que entenda por competente, cabendo-lhe, ainda, notificar o impugnante de tal procedimento. Por conseguinte, caberá ao serviço competente a remessa do processo para o tribunal, dando continuidade aos devidos trâmites processuais³²⁶. Em caso de a peça processual ser remetida para tribunal incompetente, então aplica-se o mecanismo previsto na alínea anterior.

γ Por último, no caso de um processo de execução fiscal ter sido promovido por um serviço periférico local incompetente, ou então, no caso de um processo de execução fiscal ser remetido para um tribunal incompetente, verifica-se, de um modo geral, a previsão lançada na alínea a), ou seja, trata-se de um vício que apenas pode ser conhecido pela parte, à qual a lei atribui o ónus de arguição, ou seja, neste caso, ao executado, e até ao fim da contagem do prazo para este deduzir oposição³²⁷.

adequação, e de utilidade, possível. No quadro da jurisprudência, v. Ac. STA, P. 0235/10, de 07.07.2010, Relator Dulce Neto. No sentido de maior liberdade, v. ROCHA, Joaquim Freitas da, "*Lições de Procedimento...*", p. 250.

³²⁵ Cfr. o artigo 18.º, n.º 3, do CPPT.

³²⁶ Cfr. o artigo 10.º, no 1º, al. e), do CPPT.

³²⁷ Cfr. os artigos 17.º, n.º 2, al. b), e 203.º, do CPPT.

4.5. Competência tributária em razão do valor

A qualquer causa deve ser atribuído um valor monetário. Esta resolução – além de não colocar em risco o acesso à justiça tributária – tem um sentido prático de enorme relevância³²⁸. Com efeito, ao atribuir-se um valor à causa, a mesma passa a ter uma utilidade económica, o que permite, desde logo, filtrar as causas que merecem subir – em sede recursiva – para um tribunal superior, ou ainda, como nos casos da jurisdição judicial comum e da jurisdição administrativa, determinar a forma processual que a mesma deve assumir³²⁹.

No que respeita à ordem jurisdicional tributária, o recurso a este critério apenas terá interesse quanto ao primeiro caso, na medida em que não existem formas processuais distintas, *i.e.*, todos os processos tributários assumem a mesma forma processual. No entanto, importa salientar que o legislador ordinário, sobre esta matéria, não foi coerente. De facto, o ETAF de 84 não admitia, sequer, o recurso ao critério do valor da causa³³⁰. Todos os processos respeitantes à natureza tributária, independentemente da (in) utilidade económica da causa subjacente, eram carreados para o conhecimento dos respectivos tribunais tributários, e uma boa quantidade acabava por se confrontada com a incapacidade logística destes, em lhes dar a devida resposta, gerando, desse modo, um entupimento dos canais da justiça tributária, e um consequente aumento da pendência decisória.

Dando conta deste cenário, o legislador inflectiu a sua posição inicial, e aprovou a Lei 107-D/2003, de 31 de Dezembro, através da qual se determinou que os tribunais afectos à ordem jurisdicional tributária passariam a ter alçada, ou seja, cada instância tributária passaria a ser competente para conhecer, e julgar, de modo definitivo, processos tributários que tivessem um determinado espectro de utilidade económica, impossibilitando a hipótese de recurso. O mesmo será dizer, então, que cabendo o valor de uma causa dentro do espectro da alçada de um tribunal, a mesma só poderá, em princípio, ser julgada por esse tribunal³³¹.

³²⁸ Cfr. o artigo 9.º, da LGT

³²⁹ Cfr. o artigo 6.º, do ETAF de 2002. De notar, que, em respeito aos processos administrativos, o valor da causa serve para determinar a forma do processo, no caso do processo administrativo comum, o modo de julgamento, no caso da acção administrativa especial, e ainda, da possibilidade e do tipo de recurso. Cfr. o artigo 31.º, do CPTA.

³³⁰ Cfr. o artigo 10.º, do ETAF de 84.

³³¹ De facto, esta impossibilidade poderá, em alguns casos, ser ultrapassada. Veja-se, por exemplo, o recurso para o STA, em caso de uniformização de jurisprudência. Cfr. os artigos 105.º, da LGT, e 280.º, do CPPT.

No que concerne ao modo de determinação do valor da causa, o CPPT dá o devido tratamento, através do seu artigo 97.º - A, destacando-se dois concretos modos:

- i. O primeiro modo é aquele que decorre da aplicação da regra prevista nos seus n.ºs 1, e 3, a qual não admite qualquer discricionariedade. Com efeito, poder-se-á conceber este método como sendo um método de cálculo concreto, na medida em que o seu resultado deriva de um elemento determinado, ou determinável, como por exemplo, (i) o montante da liquidação que se pretende anular, (ii) os valores fixados relativos à matéria colectável, e aos valores patrimoniais, que se acabam por contestar, (iii) o valor da isenção ou benefício, cujo pedido, ou atribuição, foi indeferido ou revogado, (iv) e o valor correspondente à soma dos pedidos, nos casos em que haja apensação de impugnações.
- ii. O segundo modo abriga-se no n.º 2, do presente artigo, e que admite o recurso à discricionariedade do juiz. Através deste mecanismo, o valor da causa é apurado pelo juiz, segundo um exercício cumulativo, ou seja, tendo em conta o grau de complexidade do processo e a condição económica do impugnante. No entanto, esta liberdade terá sempre como limite máximo, o valor da alçada da 1ª instância dos tribunais judiciais comuns, ou seja, € 5.000,00³³².

Verificados os modos de apuramento do valor da causa, importa então destrinçar o valor de alçada que o legislador considerou atribuir a cada uma das instâncias tributárias, matéria tratada pelo artigo 6.º, do ETAF, nos seguintes termos:

³³² Cfr. o artigo 31.º, n.º 1, da LOFTJ.

- i. A alçada dos tribunais tributários é, nos termos do seu n.º 2, de € 1.250,00. Portanto, até este valor, não se admitirá hipótese de recurso sobre a decisão tomada, sendo que, no caso de o valor ser superior, o recurso será admitido.
- ii. A alçada dos tribunais centrais administrativos (secção de contencioso tributário) é, nos termos do seu n.º 4, de € 30.000,00.
- iii. Por fim, nos particulares casos em que os processos tributários são interpostos directamente junto da secção de contencioso tributário dos TCA e do STA, ou seja, em 1ª instância, determina o seu n.º 5 que a alçada será, para qualquer dos casos, no montante de € 1.250,00. Dessa feita, no caso do STA, se o processo tiver um valor de causa superior, haverá lugar à possibilidade de recurso para o Pleno da Secção, conforme dispõe o n.º 1, al. b), do artigo 26.º.

Embora o modo de apuramento do valor da causa seja, na maior parte das hipóteses, concreto, sem hipótese de um juízo discricionário, no caso da determinação da alçada, o resultado é bem diferente. Em rigor, cabe ao legislador recriar os valores correspondentes a cada alçada, num quadro de efectiva liberdade.

Por último, importa sublinhar que não se admite a possibilidade de um tribunal se considerar incompetente (de modo relativo ou absoluto), por terem sido desrespeitadas as regras acima expostas. De facto, assim o é, na medida em que o valor da causa (alçada) apenas importa para determinar a possibilidade ou impossibilidade de se interpor recurso de uma decisão final³³³.

³³³ Como nota complementar, qualquer erro sobre a determinação do valor da causa, deve ser conhecido do juiz, e suprido pelo impugnante, por seu convite. Cfr. o artigo 110.º, n.º 2, do CPPT.

4.6. Competência tributária em razão da hierarquia

A fixação da competência em razão da hierarquia permite definir, dentro da ordem jurisdicional tributária, a prioridade de intervenção de um dado tribunal, sobretudo em sede recursiva. Daí a relevância das instâncias, que mais não são que representações de planos de intervenção jurisdicional, organizados hierarquicamente, cujos intuitos são: garantia de um regular funcionamento interno, e a (ii) conformação de uma via recursiva, gradualmente especializada, condizente com as orientações constitucionais de organização e de tutela jurisdicional, plena e efectiva.

Nessa perspectiva, além do objecto de conhecimento, importará considerar diversos outros elementos, como por exemplo, a natureza da matéria, *i.e.*, se a questão principal se prende com matéria de facto ou matéria de direito, a natureza do acto praticado, ou omitido, ou ainda, qual o autor desse mesmo acto, ou omissão³³⁴.

Portanto, no plano da fixação desta competência, impõe-se um conhecimento mais alargado, com recurso a vários elementos de apuramento: (i) natureza da matéria (específica), (ii) natureza do acto, e (iii) autor do actor, ou a quem competia praticar determinado acto.

Vejamos, então, qual a competência, em razão da hierarquia dos TT, de acordo com o actual quadro organizatório-funcional.

4.6.1. Dos tribunais tributários

Os tribunais tributários serão competentes, em razão da hierarquia, para conhecer todas as questões de natureza tributária, para as quais não sejam competentes o TCA ou o STA.

³³⁴ Veja-se que, se assim não fosse, a eficiência e a funcionalidade dos tribunais tributários correria sério risco de colapsar. Consabidamente, as questões de natureza tributária são, em princípio, da competência de todos os tribunais tributários. Contudo, por razões de cariz organizatório-funcional, não será de permitir a um autor peticionar junto de qualquer um dos tribunais tributários, de acordo, apenas, com a sua pontual vontade. Até porque, desse modo, não se estaria a distinguir a específica matéria, e até, a considerar o grau de especialização de conhecimento que essa dada matéria, ainda que tributária, pudesse exigir. Mas, mais grave que isso poder-se-ia considerar que, desse modo, se deixava de garantir, ao cidadão contribuinte, a via recursiva.

Dito isto, as petições iniciais que respeitem a pretensões de natureza tributária, cujo conhecimento não caiba na competência do TCA ou do STA, devem ser apresentadas, em 1ª instância, junto de um tribunal tributário, atenta a forma em que este se apresente, (i) instância regular ou ordinária, ou (ii) instância especializada:

- i. Quando a instância se apresente sob a forma regular ou ordinária, será o tribunal tributário competente, em razão da hierarquia, para conhecer, em 1ª instância – e só nesta – das matérias previstas no artigo 49.º, do ETAF de 2002.
- ii. Nos casos em que a instância se apresente sob a forma especializada, a distribuição das respectivas competências, em razão da hierarquia, será realizada nos seguintes termos:
 - α Juízo de pequena instância tributária – compete a este juízo conhecer das matérias para as quais é competente um tribunal tributário, desde que o valor da causa não ultrapasse duas vezes o valor da alçada de um Tribunal da Relação.
 - β Juízo de média instância tributária - compete a este juízo conhecer das matérias para as quais é competente um tribunal tributário, desde que o valor da causa ultrapasse duas vezes o valor da alçada de um Tribunal da Relação. Compete-lhe, ainda, no exercício da sua função administrativa, cumprir as diligências previstas no n.º 5, do artigo 49.º-A, do ETAF de 2002.
 - γ Juízo de grande instância tributária - compete a este juízo conhecer da maioria das matérias para as quais é competente um tribunal tributário, e desde que o valor da causa ultrapasse dez vezes o valor da alçada de um

Tribunal da Relação. A eventual criação deste juízo deverá ter o intuito de conhecer questões de substancial utilidade económica, sendo-lhe, nessa medida, atribuído o maior nível de especialização.

4.6.2. Do TCA [Secção de Contencioso Tributário]

No plano hierárquico, o tribunal superior ao qual se atribui a “jurisdição intermédia” é o TCA. Como já referimos, existem actualmente dois TCA, distribuídos pelo território nacional, designadamente o TCAN e o TCAS.

Cada um destes tribunais compreende, internamente, uma secção de contencioso tributário, à qual compete, em razão da hierarquia, conhecer:

- i. Em 1ª instância, dos recursos de actos administrativos, em matéria fiscal, praticados por membros do Governo (primacialmente, o Primeiro-Ministro, Ministros, e os Secretários e Sub-Secretários de Estado)³³⁵, dos pedidos de declaração de ilegalidade de normas administrativas, em matéria fiscal, de âmbito nacional, dos pedidos de adopção de providências cautelares relativos a processos da sua competência, e dos demais meios processuais que a lei submeta ao seu conhecimento, e julgamento³³⁶.
- ii. Em sede recursiva, dos recursos das decisões tomadas pelos tribunais tributários, com excepção dos recursos *per saltum*³³⁷.

³³⁵ Poderá existir, ainda, um ou mais Vice-Primeiros-Ministros. Cfr. a propósito da composição do Governo, o artigo 183.º, da CRP. De salientar, então, a necessidade de ponderação do subcritério do autor do acto praticado, ou omitido. De resto, este elemento de ponderação esteve sempre presente, desde a entrada em vigor do primeiro ETAF. Cfr. a esse propósito, os artigos 7.º, e 32.º, n.º 1, al. c), do ETAF de 84.

³³⁶ Assim, artigo 38.º, do ETAF de 2002.

³³⁷ Cfr. a al. a), do artigo 38.º, e al. b), do ETAF de 2002.

4.6.3. Do STA [Secção de Contencioso Tributário – pleno - Plenário]

Por último, no que respeita ao STA, a competência em razão da hierarquia é distribuída, inevitavelmente, de uma forma mais complexa, como passamos a ilustrar:

- i. No que respeita ao funcionamento regular da secção de contencioso tributário, importa distinguir se a mesma está a actuar em 1^a instância, ou em 2^a instância:
 - α Em 1^a instância, compete a esta secção conhecer: dos recursos dos actos administrativos, em matéria fiscal, praticados pelo Conselho de Ministros, dos requerimentos de adopção de providências cautelares respeitantes a processos que lhe compita conhecer, dos conflitos de competência entre tribunais tributários, bem como de outras matérias deferidas por lei³³⁸.
 - β Em 2^a instância, compete-lhe conhecer dos recursos dos acórdãos proferidos pela secção de contencioso tributário do TCA, em 1^a instância, assim como dos recursos *per saltum*, cujos fundamentos respeitam, exclusivamente, a matéria de direito³³⁹.
- ii. Quando a secção funciona em modo pleno, é sua competência conhecer os recursos dos acórdãos proferidos pela própria secção, em 1^a instância, bem como dos recursos para uniformização de jurisprudência³⁴⁰. Compete-lhe, ainda, pronunciar-se sobre a resolução de uma questão (nova) de direito que suscite dificuldades sérias, e se possa vir a colocar noutros litígios³⁴¹.

³³⁸ Cfr. o artigo 26.º, alíneas c), d), g) e h), do ETAF de 2002.

³³⁹ Cfr. a al. b), do artigo 26.º, do ETAF de 2002.

³⁴⁰ Cfr. o artigo 28.º, n.º 1, do ETAF de 2002.

³⁴¹ Cfr. o artigo 27.º, n.º 2, do ETAF de 2002. Cfr. no que respeita à competência do pleno da Secção de Contencioso Administrativo, artigo 25.º, n.º 2, e dos tribunais tributários, o artigo 46.º, n.º 2.

- iii. O STA pode, ainda, reunir-se em Plenário, ou seja, com a presença dos Presidente, Vice-Presidentes, e ainda dos três juízes mais antigos de cada uma das secções, perfazendo um total de 10 juízes, para conhecer, em razão da hierarquia, dos conflitos de jurisdição entre tribunais administrativos de círculo e tribunais tributários, ou então, entre as Secções de Contencioso Administrativo e de Contencioso Tributário³⁴².

4.7. A incompetência absoluta (em razão da hierarquia)

Tal como no caso do desrespeito das regras de competência em razão da matéria, a violação das regras de fixação da competência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do tribunal em que se tenha apresentado a pretensão, derivando da sua declaração, os exigíveis (ou eventuais) procedimentos oportunamente mencionados.

³⁴² Cfr. o artigo 28.º, 29.º, e 30.º, n.º 1, do ETAF de 2002.

Capítulo IV

Dimensão operativa

1. A justiça (e jurisdição) arbitral

1.1. Enquadramento (desjurisdicionalização)

Um dos mais difíceis desafios que a justiça tributária tem de ultrapassar é o crescente aumento do número de processos tributários. Na verdade, o problema de fundo não será tanto o significativo número de processos, mas, isso sim, o facto de o quadro jurisdicional tributário não lhes conseguir garantir uma decisão final em tempo útil, conforme imposição do legislador ordinário. Nessa medida, o funcionamento (presumivelmente) regular dos TT tem-se caracterizado por uma progressiva e exasperante lentidão, incapaz de dar resposta às pretensões apresentadas, no âmbito daquela que é a sua função essencial. Nisto, bem se poderá falar de uma evidente incapacidade da justiça tributária em lidar com a realidade jurídica-tributária actual, sendo os seus resultados demonstrativos, em última análise, de um modelo organizatório ineficiente.

Desta feita, perante um preocupante quadro de pendência, morosidade processual, e aparente crise da tutela jurisdicional, cabe ao legislador a difícil escolha da melhor solução possível, tendo em conta as características próprias de cada ordenamento normativo, de modo a garantir o cumprimento eficiente das expectativas dos seus cidadãos³⁴³. De resto, são várias as

³⁴³ Sublinhe-se, no entanto, que a eficiência aqui referida não se esgota no esforço de arrecadação de receitas tributárias. Em rigor, trata-se de uma eficiência, primordialmente ao nível do exercício da justiça tributária e, por conseguinte, do aumento da capacidade de os tribunais tributários em apresentarem uma decisão final. Temos em conta que o aumento da eficiência neste plano levaria, consequentemente, ao aumento das receitas tributárias, ou então, em última análise, a uma diminuição da despesa pública, gasta na defesa do interesse público em causa; v. neste

soluções disponíveis, e, sobretudo, são várias as perspectivas de análise ao problema de fundo. Nessa conformidade, uma das mais relevantes abordagens foi, em nosso entender, a requalificação da natureza da relação jurídica tributária, em consequência da sua, cada vez mais evidente, privatização. A partir desse ponto, uma melhor exploração aos contornos de determinados princípios constitucionais referentes à matéria tributária, como sejam o princípio da indisponibilidade do crédito, o princípio da interdição da arbitrabilidade, e o princípio da legalidade, ou a análise (re) construtiva dos conceitos paradigmáticos de reserva do exercício jurisdicional, e de conceitos indeterminados ou presunções, pareceu uma tarefa óbvia, senão, urgente³⁴⁴.

No que concerne às soluções adoptadas, revela-se comum, nos ordenamentos normativos sul-americanos, a adopção de meios de resolução alternativos, mas de cariz

sentido, TORRES, Heleno Taveira, “*Medidas alternativas para resolução de conflitos entre Administração e contribuintes – A experiência brasileira*”, *Rivista di Diritto Tributario (RDTI)*, 2/2002, pp. 110-111.

³⁴⁴ Em respeito à questão de saber se princípios estruturantes, como o princípio da indisponibilidade do crédito e o princípio da legalidade, se devem tomar como absolutos, e qual o seu verdadeiro alcance, no âmbito dos regimes alternativos de resolução de litígios tributários, merece relevância, quando se torna necessário aferir até onde pode o legislador ordinário avançar, no que a esses meios respeita. As questões são, de tal modo, sensíveis que, actualmente, as figuras da transacção e da conciliação não são exploradas em toda as suas vertentes. Em rigor, não são exploradas de todo. Tal realidade parece adequar-se às dificuldades de concretizar o alcance dos princípios enunciados. Nesta linha de pensamento, entendemos acompanhar os ensinamentos dos ilustres autores ROCHA, Joaquim Freitas da, SOUSA, e Jorge Lopes de, que revelam, por um lado, a possibilidade de se relativizar estes princípios, constitucionalmente consagrados, ainda que com natureza estruturante, e por outro, a determinação do alcance que, em particular, o princípio da disponibilidade do crédito deve tomar, isto é, apenas deverá reportar-se a créditos consolidados. O sentido final a guardar sustenta a possibilidade jurídica de se conjugar diversos princípios, presumivelmente absolutos. V. com interesse sobre esta temática, os trabalhos destes autores na obra “*Arbitragem Administrativa e Tributária – Problemas e Desafios*”, coordenação ao cargo de FONSECA, Isabel Celeste M., Almedina, 2012, pp. 109-113, e pp. 115-130, respectivamente. V., ainda, DOURADO, Ana Paula do Valle-Frias de Piedade e Madureira, *op. cit.*, pp. 352 s.

Ainda que desenquadrado do tema aqui em análise, será proveitoso observar o entendimento do TRP, através do acórdão referente ao P. 0822193, de 01.07.2008, Relator Guerra Banha, a respeito da ponderação entre o princípio da indisponibilidade do crédito e a sua cobrança, no âmbito de um processo de insolvência, e do qual aqui nos permitimos transcrever este pequeno excerto: “*É certo que o n.º 2 do art. 30.º da LGT prescreve que “o crédito tributário é indisponível”. Mas como também prevê o art. 50.º da LGT, o património do devedor é que constitui a principal garantia geral dos créditos tributários. De modo que o princípio da indisponibilidade do crédito fiscal não resolve o problema da sua cobrança quando o devedor não tem património suficiente para garantir o seu pagamento. E de tal modo é assim que o próprio CPPT prevê um regime de “declaração em falhas” da dívida exequenda, quando ao executado “não forem conhecidos bens penhoráveis e não houver responsáveis solidários ou subsidiários” (cfr. arts. 194.º, n.º 2, e 272.º do CPPT). Ora, entre a possibilidade de nada receber ou de receber alguma coisa é sempre preferível esta segunda hipótese. O que quer dizer que o princípio da “indisponibilidade do crédito” não se confunde com o processo da sua cobrança.*”.

Devemos relevar, ainda, a figura da ficção, enquanto instituto jurídico, a qual promoveu igualmente devida atenção, sobretudo pela sua relevância no combate às condutas fraudulentas no plano tributário. V. a propósito, e no âmbito da discussão doutrinal espanhola, GUTIÉRREZ, Miguel, “*La ficción en el ordenamento tributario y su limitación constitucional*”, *CIVITAS, Revista española de Derecho Financiero*, N.º 114, Abril-Junho, 2002, pp. 229-242.

preventivo. Ou seja, meios adequados a prevenir um conflito tributário³⁴⁵, como por exemplo, a transação pré-judicial, a compensação, ou o perdão fiscal. Já nos ordenamentos normativos europeus, o caminho tem sido o de consagrar meios resolutivos, não só preventivos, como também alternativos³⁴⁶, ou seja, meios adequados a resolver, fora do comum âmbito jurisdicional – mas de forma igualmente definitiva – conflitos tributários³⁴⁷.

³⁴⁵ Em rigor, é possível admitir o recurso a um meio de natureza preventiva para a resolução de um litígio efectivamente já formado. Pense-se, por exemplo, na figura da transação, e no lugar que esta ocupa no ordenamento brasileiro. No entanto, o litígio será, nesses moldes, resolvido antes de existir apenas a via jurisdicional, ou seja, ainda no plano procedimental. Daí que tenhamos optado por manter a distinção – certamente abrangente – entre meios preventivos e meios sucessivos ou alternativos.

³⁴⁶ Sublinhe-se, nesta linha, os meios de resolução alternativa, previstos no ordenamento italiano, de onde é possível destacar o “*accertamento preventivo*” e o “*accertamento successivo*”. Quanto ao primeiro, trata-se de um mecanismo (resultado), decorrente de um exercício de “*autotutela tributaria*”, cujo objectivo é o de alcançar um acordo entre o contribuinte e a Administração tributária, antes de terminado o procedimento, falando-se por isso numa *autotutela mediante accordi*. No segundo caso, o espaço de actuação é posterior ao fim do procedimento, pelo que esse resultado apenas se pode alcançar perante um tribunal, bem se falando, neste caso, do exercício de uma *autotutela contenziosa*. V. GARBARINO, Carlo, “*La tutela giustiziale tributaria tra procedimento e processo*”, RDTI, 2/2002, pp. 16-18, GAFFURI, Gianfranco, *op. cit.*, p. 175-176, 193-194, e PIAVAVIGNA, Paolo, “*Osservazioni sul “Procedimento Tributario”, dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*”, RFSF, LXVI, 1, I, 2007, pp. 44-90. Cfr. ainda o Decreto Legislativo 19 giugno 1997, n.º 218, Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.º 600, Legge 24 ottobre 1996, n. 556 (conciliazione).

É, ainda, possível distinguir os meios de resolução em razão dos sujeitos intervenientes e da disponibilidade do objecto, falando-se em mecanismos autocompositivos (conciliação, mediação e negociação directa) e mecanismos heterocompositivos (arbitragem). Assim, QUEIROZ, Mary Elbe Gomes, “*Os mecanismos alternativos de resolução de controvérsias tributárias: experiências no Brasil*”, RDTI, 2/2002, p. 105.

³⁴⁷ No ordenamento brasileiro é possível destacar, a título exemplificativo, e de entre os meios preventivos de conflitos tributários, algumas figuras como a da transação pré-judicial – artigos 156.º, III, e 171.º, do Código Tributário Nacional Brasileiro (CTNB), da compensação - artigo 156.º, II, do CTNB, e artigo 268.º, do Decreto n.º 7.212, de 15 de Junho de 2010 - da consignação em pagamento - artigo 156.º, VIII, e 164.º, do CNTB - do parcelamento - artigo 175.º, II, e 180.º e ss, do CNTB - da anistia – artigo 151.º, VI, e 155.º - A, do CNTB –, e da denúncia espontânea - artigo 138.º, do CNTB. No que concerne a meios alternativos sucessivos de resolução litigiosa tributária, a verdade é que o legislador brasileiro não avançou, ainda, positivamente nessa direcção. Apesar dos esforços envidados pela doutrina brasileira, a verdade é que a forma, quase absoluta, com que o princípio da legalidade é tomado, torna praticamente impossível lobrigar outro tipo de solução que não este, aqui identificado, cujo alcance se esgota no exercício de prevenção. Com efeito, a arbitragem em matéria tributária – de notar que a arbitragem, sem respeito à matéria tributária, tem enquadramento legal, através da Lei 9.307, de 23 de Setembro de 1996 – ou a transação extra-judicial encontram enquadramento constitucional; contudo não existe ainda legislação ordinária sobre os seus regimes. V. TORRES, Heleno Taveira, *op.cit.*, pp. 139-143. No ordenamento uruguaio, é de destacar os meios de facilidade de pagamento do tributo – artigos 32º e 33º, do Código tributario do Uruguai (CTU) – e a figura da compensação – artigo 35.º do CTU. V. a propósito, MAZZ, Addy, “*Mecanismos alternativos de solución de controversias en Uruguay*”, RDTI, 2/2002, pp. 177 s. Por sua vez, o ordenamento do Equador consagra as figuras da compensação, da facilidade de pagamento do tributo, do “perito dirimente”, da consignação, e dos convénios de pagamento – artigos 41.º, 50.º, 51.º, 152.º e 156.º, 181.º, 290.º, 295.º, e 439.º, todos do Código tributário do Equador. No ordenamento colombiano, é possível identificar os acordos de pagamento, a compensação, o suprimimento de dívidas de contribuintes, entretanto falecidos, sem terem deixado quaisquer bens, e a dação em pagamento - artigos 814.º, 815.º, 820.º e 822-1.º, do Estatuto Tributário (ET). Também neste país se admite o recurso à arbitragem, embora este regime não preveja o conhecimento sobre matérias tributárias, na medida em que a transacção não é um meio admissível no plano tributário colombiano, conforme Decreto n.º 1818, de 1998, de 7 de Setembro. No ordenamento do Peru, os meios de resolução alternativa são muito escassos, sendo admissível, por exemplo, a compensação (40.º). Na linha dos anteriores exemplos, o ordenamento da Costa Rica inclui as figuras da compensação e da remissão – artigos 35.º, 45.º e 50.º, da Ley 4775, de 29 de Abril de 1971. No entanto, admite ainda o recurso a meios alternativos de resolução litigiosa, designadamente através da arbitragem, da mediação, da negociação e da conciliação, quando estejam em causa, direitos patrimoniais da livre disponibilidade das partes (sujeitos particulares ou sujeitos de direito público). Nesta medida, a matéria

Dito isto, será tarefa relevante compreender se a integração destes mecanismos – *maxime*, os meios resolutivos sucessivos – no quadro normativo português coloca, ou pode

tributária ainda não faz parte do elenco legal das matérias que possam ser submetidas a qualquer um desses regimes – artigos 2.º e 18.º, da Ley 7727, de 9 de Dezembro de 1997. Muito próximos deste último exemplo são os referentes aos ordenamentos chileno e argentino, em que se admite: no caso chileno, como meios preventivos, a compensação e o perdão fiscal, nos termos legalmente previstos, conforme o Decreto Ley 830, de 31 de Dezembro de 1974, artigos 6.º, n.ºs 3 e 4, 48.º, 56.º, 127.º, 177.º, n.º 3, e 192.º; no caso argentino, a compensação e, de modo muito limitado, a transação pré-judicial – artigo 54.º, b), do Decreto Ley 4.040, e artigos 17.º, 28.º, da Ley 11.683 e, como meios sucessivos, para os dois casos, a arbitragem, a mediação, a negociação e conciliação, embora não admissível para a matéria tributária. V. a propósito de uma (necessária) abertura aos meios de resolução alternativos na Argentina, designadamente quanto à transacção, OSVALDO CASÁS, José, “*Los mecanismos alternativos de resolution de controversia tributarias en Italia y America del Sur*”, RDTI, 2/2002, pp. 59 s. Já no ordenamento venezuelano, e quase excepcionalmente, incluem-se os mecanismos de resolução sucessiva de transacção para-judicial e da arbitragem – artigos 305º e 312º, do Código tributario da Venezuela. Porém, as suas decisões necessitam de homologação de um juiz. Por último, de destacar o exemplo dos EUA, onde se abriga a maior variedade de mecanismos de resolução alternativa em matéria tributária. Por conseguinte, é possível destacar do *Internal Revenue Code* (IRC), concretamente do título 26, subtítulo F, referente ao processo e administração, a figura dos *closing agreement*, forma de transacção para-judicial apenas revogável se for comprovada má-fé, fraude, má representação dos factos – secção 7121, com possibilidade de aplicação das medidas previstas nas secções 7124 e 7206 – dos *offer in compromise* ou *compromises*, que são acordos cujo intuito é a resolução de questões de natureza cível ou penal que se desenvolvam no âmbito da relação jurídica tributária, e que, no caso da matéria penal, não tenha sido alvo de abertura de inquérito por parte do Departamento da Justiça. De sublinhar que a forma de cumprimento destes acordos determina um adiantamento do pagamento devido – secção 7122. No entanto, ainda se pode evidenciar o recurso à mediação (*mediation*), como forma não vinculativa de resolução de recursos administrativos ou como forma alternativa à rejeição de um *closing agreement* ou de um *offer in compromise* – secção 7123, al. b) – ou à arbitragem (*arbitration*), com a mesma motivação, embora com carácter vinculativo – al. c). V. ainda ROZAS VALDÉS, A. José A., “*La resolución de controversias tributarias en el ordenamento americano*”, RDTI, 2/2002, p. 193.

No que concerne aos ordenamentos europeus, podemos tomar, exemplificativamente, os ordenamentos Espanhol, Italiano e Francês. Quanto ao primeiro, é possível verificar a admissão das figuras da compensação, do perdão fiscal, da dedução, e da consignação e fraccionamento de pagamento da dívida tributária – artigos 59.º, n.º 1, 64.º, 65.º, n.º 1, 71.º, 74.º, 75.º, e 76.º, da Ley 58/2003, de 17 de Dezembro, General Tributaria. Quanto aos meios de resolução sucessivos, embora estejam regulamentados, não se aplicam à matéria tributária. Nessa medida, a Ley 36/1988, de 5 de Dezembro, vulgo lei da arbitragem, impossibilita o conhecimento de matérias que incluam direitos indisponíveis, artigo 2.º, n.º 1, al. b), ainda que a própria Ley 30/1992, de 26 de Novembro, no seu artigo 107.º, n.º 2, admita a possibilidade de se prever mecanismos legais de resolução alternativa ao patamar jurisdicional, designadamente através da mediação, conciliação e arbitragem. Neste sentido, v. GARCIA NOVOA, César, “*Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias su introducción en el derecho español*”, RDTI, 2/2002, pp. 172-175, e LAPATZA, José Juan Ferreiro, “*Los mecanismos alternativos para la resolución de las controversias en el ordenamento tributario español*”, RDTI, 2/2002, pp. 44-47. Em Itália, encontram-se previstos mecanismos de resolução preventiva e sucessiva, bem relevantes. No primeiro caso, ocorre apontar a figura do *accertamento com adesione*, cujo valor, quando valorada pelas partes, assume carácter definitivo, não impugnável, e não pode ser sujeito a modificação – artigos 2.º, n.º 3, e 3.º, n.º 4, do Decreto Legislativo 218, de 19 de Junho de 1997 (Decreto 218/97) – e a figura da *conciliazione giudiziale*, com carácter sucessivo, ou para-judicial, na medida em que deve ter lugar perante uma *commissione provinciale*, seja em audiência (*conciliazione in udienza*), e neste caso, a própria *commissione* promoverá a conciliação – artigo 14º, n.º 1, 2 –, seja numa fase intermédia, tendo como limite a audiência pública de discussão e julgamento (*conciliazione fuori udienza ou in sede extraprocessuale*), em que as partes podem apresentar um acordo, previamente aceite – artigo 14.º, n.º 4 e 5. No caso de o conflito terminar por via deste mecanismo, a sanção aplicável será de um terço da legalmente prevista – artigo 14.º, n.º 6. Já nos casos em que não seja deduzida contestação, a diminuição da sanção varia consoante o imposto que incida – artigo 15.º, n.ºs 1 e 2, todos do Decreto 218/97. V. a propósito, GARBARINO, Carlo, *op.cit.*, RDTI, 2/2002, pp. 23-27. Em traços gerais, esta figura pode ser definida como um “*acordo tra le parti, che si traduce i un atto con cui l’Amministrazione modifica il provvedimento impugnato, con la contestuale accettazione del contribuente*”, dirigida às questões de facto, e limitada no campo das questões de direito, em especial quanto à redução das sanções, assim como no que concerne ao princípio da legalidade. V. neste sentido, TESAURO, Francesco, “*Istituzioni di Diritto Tributario – 1 – Parte Generale*”, 9ª edição, UTET Giuridica, 2009, pp. 377-381. Por último, o ordenamento francês abriga o mecanismo da transacção pré-judicial, com carácter definitivo e não impugnável – artigo 251.º do Livre des Procédures Fiscales (LPF).

colocar, em causa a delimitação da jurisdição tributária. Sendo que, na realidade, a integração destes mecanismos, não reivindica apenas, no campo da justiça tributária, o combate pela eficiência. Com efeito, essa integração aparenta, igualmente, resgatar o poder de conhecer e julgar (decidir) litígios emergentes de relações jurídicas tributárias, levando para um campo, alternativo ao do exercício jurisdicional dos TT, a possibilidade de aí ser emitida decisão final e, em princípio, irrecorrível no quadro da competência tributária. Daí que se possa inferir um fenómeno de desjurisdicionalização, porque, neste quadro de opções, cabe ao sujeito passivo – a maioria das vezes –, e não à imperatividade da lei, a (decisiva) escolha entre apresentar a sua pretensão a um tribunal ou submetê-la a um dos meios alternativos de resolução ao seu dispor³⁴⁸.

Parece-nos, desse modo, que a competência tributária tende a extravasar o reduto exclusivo da reserva de função jurisdicional, e pode, por isso mesmo, colocar em causa as fronteiras da jurisdição tributária, ao desafiar a sua flexibilidade e resistência, em busca da sempre exigível eficiência³⁴⁹.

1.2. Meios alternativos de resolução jurisdicional de litígios emergentes de relações jurídicas tributárias

O ordenamento português, concretamente no que respeita à matéria tributária abriga mecanismos de resolução preventivos, tais como: a compensação, a dação em pagamento – artigo 40.º, n.º 2, da LGT – ou o pagamento em prestações – artigo 42.º, da LGT, como também abriga mecanismos de resolução sucessivos, com o intuito de resolver os conflitos tributários,

³⁴⁸ Assim, ROCHA, Joaquim Freitas da, “*Lições de Procedimento*”..., pp. 356 s.

³⁴⁹ Devemos salientar, no entanto, que a escolha entre a via de resolução alternativa e a via jurisdicional, quando resulte na escolha da primeira, nem sempre deverá evidenciar um sentido negativo, revelador da descrença do sujeito passivo no contributo dos tribunais tributários. Na verdade, pode ainda ocorrer outro tipo de motivação, como seja o reduzido valor económico ou manifesta simplicidade do processo tributário. Nestes casos, o legislador determina que tais processos não ocuparão, ou não devem ocupar, em princípio, o tempo de um Tribunal. Veja-se, exemplificativamente, o artigo 112.º, n.º 1, do CPPT. O que revela, então, mais que um tipo de motivação para justificar a distribuição do exercício decisório por distintos órgãos, sejam jurisdicionais ou não. Sublinhamos, ainda, o entendimento do autor CAMPOS, Diogo Leite de, na sua obra “*A Arbitragem Voluntária, Jurisdição Típica do Estado-dos-Direitos E dos-Cidadãos*”, Separata da Obra “*A Evolução do Direito no século XXI – Estudos em Homenagem do Professor Doutor Arnold Wald*”, Almedina, 2007, admitindo, num quadro mais abrangente, a possibilidade de a sociedade civil poder resolver os seus próprios conflitos, reflectindo, desse modo, um alargamento da realização da administração da justiça, p. 50 s.

pré-existent, através de uma via alternativa à tradicional via jurisdicional tributária, sendo, neste caso, possível destacar a arbitragem (em matéria tributária)³⁵⁰.

De resto, será este o meio de resolução alternativa (sucessivo) que nos tomará o próximo tempo de análise. Pois, verificamos que esta é uma forma efectiva de realização da competência tributária, ainda que através de tribunais arbitrais.

Dessa feita, será oportuno procurar saber se é possível ou não, tendo em conta o quadro normativo actual, permitir que certos órgãos, que não os TT, possam decidir, com carácter definitivo, questões de natureza tributária, estando estas incluídas no âmbito material da reserva jurisdicional tributária. Vejamos, então.

1.2.1. A arbitragem tributária

A arbitragem tributária representa um modelo alternativo de resolução jurisdicional de conflitos tributários. É caracterizado, quer pela doutrina, como pelo legislador, como um instrumento legal que prima pela celeridade, simplicidade, e claro está, pela eficiência³⁵¹. Na realidade, assume-se como uma forma (alternativa) legalmente existente, com vista ao cumprimento dos objectivos propostos à jurisdição tributária, os quais não têm sido, efectivamente, cumpridos.

Nesse quadro, o legislador ponderou a introdução deste modelo de resolução como instrumento de apoio ao combate (sério) da pendência decisória em matéria tributária³⁵². Além

³⁵⁰ O ordenamento português inclui, desde 1986, o recurso à arbitragem, embora vedado à matéria tributária V. a Lei 31/86, de 29 de Agosto. Esta lei foi, entretanto, revogada pelo recente diploma legal, a Lei 63/2011, de 14 de Dezembro.

³⁵¹ Cfr. o DL 10/2011, de 20 de Janeiro, e entenda-se, de ora em diante como Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RAT).

³⁵² Importa sublinhar que o aumento da litigiosidade tributária não deve ser tomado como causa principal do aumento da pendência de processos tributários; pelo menos, não nos parece merecer ligação directa, embora entendamos que, de facto, é possível estabelecer uma relação entre o aumento da litigiosidade e o aumento da pendência decisória. No entanto, para tal é necessário, antes do mais, ponderar o exercício jurisdicional, concretamente, a moldura organizatória que o envolve, e os meios legais disponibilizados, com que os órgãos jurisdicionais têm de procurar resolver a litigiosidade tributária. Por certo, será nessa linha, que se evidenciará mais exacto o ponto de encontro entre as questões em evidência, isto é, quando seja perceptível a identificação das verdadeiras causas da actual ineficiência da justiça tributária, as quais, na sua maioria, escondidas e, por isso, afastadas da intervenção do legislador. Em nosso entender, a litigiosidade não é, em si mesmo, um elemento prejudicial; bem pelo contrário. Se verificarmos com devida atenção, a litigiosidade é representativa de um estado de justiça, no plano evolutivo, bem avançado. Na verdade, no plano do conflito jurídico, a posição do contribuinte perante a Administração Pública não é, de todo, desprotegida, ou até desequilibrada, como o era no início do séc. XX. Com efeito, o contribuinte dispõe, hodiernamente, de um manancial de garantias que o

do mais, envolveu esta via resolutiva no reforço da tutela jurisdicional efectiva, ou seja, no reforço da defesa e salvaguarda do exercício dos direitos e dos interesses dos contribuintes.

colocam, face ao quadro da relação jurídica tributária, numa posição bem mais próxima, e seguramente mais protegida, da Administração tributária. Por tudo isso, estamos em crer que a litigiosidade, dentro desta perspectiva, revela a maior disponibilidade de o contribuinte aceder aos canais da justiça tributária e, nesse plano, poder aí exigir a defesa de todos os seus direitos e interesses legalmente protegidos. Assim se vê, então, que a litigiosidade não é, em princípio, um elemento nocivo ao regular funcionamento da justiça tributária, mas antes, e pelo contrário, uma condição natural do estado evolutivo que as relações (jurídicas), entre o contribuinte e o Estado, alcançaram. Por outro lado, também entendemos que o aumento da litigiosidade pode, efectivamente, redundar num outro resultado, esse sim, realmente nocivo. Se o conjunto dos TT demonstrar falta de capacidade para resolver, em tempo útil, as questões que cabem nas suas competências, então sim, isso tenderá a aumentar o número de processos pendentes de decisão final. Ora, assim sendo, não mais podemos falar de litigiosidade, enquanto consequência natural de uma salutar relação jurídica entre o contribuinte e a Administração tributária, mas apenas, e isso sim, de pendência decisória que, enquanto fenómeno de nocividade, é contrário à previsão do legislador e capaz de afectar (irreversivelmente) a eficácia da justiça tributária. Logo isso tem, como consequências imediatas, a diminuição – e, em última análise, a suspensão – do exercício da função jurisdicional tributária com a consequente diminuição de arrecadação de receitas tributárias e, como consequências mediatas, a diminuição da garantia tutelar jurisdicional efectiva. Dito sucintamente, a falência da justiça tributária.

Como se vê, a litigiosidade tributária materializa o confronto de posições opostas, que abrigam direitos e interesses distintos, sobre um mesmo objecto. Pelo que, isso determina, em princípio, a intervenção de um Tribunal com competência tributária, para o alcance, em tempo útil, de uma resolução conforme ao ordenamento normativo em vigor e, por isso mesmo, sem prejuízo da possibilidade de interposição de recursos, o litígio tende a findar com a decisão judicial final.

Por sua vez, a pendência materializa a litigiosidade que fica suspensa, *sine die*, de decisão judicial e, por conseguinte, ela permanece no tempo, indefinitivamente e de modo perverso, desafiando, de modo perverso, os princípios do Direito Tributário. E, como se tal não bastasse, a pendência transporta, ainda, um outro desafio ao poder legislativo, que é o da sua multiplicação. De facto, a pendência tributária parece ter a nociva tendência de crescer, sem previsão de parar ou sequer abrandar, admitindo destroçar qualquer tentativa de combate que se eleve na tradicional lógica organizatória da justiça tributária, ou seja, através dos TT.

De acordo com os dados publicados pelo CSTAF, no seu sítio, e por nós consultado no dia 1 de Março de 2012, o movimento processual admitido na área tributária, entre 2004 e 2010, tem vindo a crescer, e de forma expressiva – apenas em 2005, o número de processos tributários admitidos baixou, em 60, relativamente ao ano de 2004, que tinha sido de 10.377, para um total de 10.317. Com efeito, desde 2004 até 2010, o número de processos admitidos foi sempre a aumentar, configurando um total de 92.211. Quanto aos processos pendentes e, no mesmo período temporal, de igual forma registou um aumento expressivo e constante. Assim, partindo de 31.800 processos tributários pendentes e, referentes ao ano de 2004 alcançou-se, no final do ano de 2010, o elevado número de 44.010 processos pendentes, sendo necessário expor que, desde 2004, foi no ano de 2010 que se viu, pela primeira vez, o número de pendências diminuir.

Dito isto, resulta claro que a pendência é um elemento nocivo, que coloca em causa a eficiência da justiça tributária e que, por isso mesmo, deve ser combatido de forma séria e ponderada. Nessa linha deve salientar-se que, se a volição do legislador, na preparação de um modelo de combate eficaz, passa pela introdução, no ordenamento normativo-tributário, de um leque de meios alternativos de resolução jurisdicional, por estes se mostrarem alheios às condicionantes próprias de um (tradicional) complexo organizatório de justiça tributária, então, e em princípio, poderemos entender e concordar com a sua razoabilidade. Contudo, é nosso entendimento que essa opção deve, forçosamente, adequar-se aos princípios da justiça tributária, e procurar salvaguardar, de modo equilibrado, os interesses em conflito e não deve, em momento algum, ser identificada como a melhor opção, ou até a única opção possível. Pois estamos em crer que, embora possa ser na prática uma solução interessante e eficaz, não será com toda a certeza, a única. Aliás, nessa medida, defendemos a ponderação da estrutura organizatória afecta aos órgãos jurisdicionais tributários, como uma medida necessária, cuja utilidade deveria ser entendida como prioritária. Em todo o caso, e tomando o pulso à realidade da pendência decisória tributária, somos impelidos a admitir que a via alternativa à resolução jurisdicional tributária é, efectivamente, uma opção valiosa e, por conseguinte, igualmente útil. Pelo que, além das considerações de um (possível) enquadramento jurídico e legal podem, ainda, ser ponderados, no âmbito dessa mesma via alternativa, outros possíveis meios alternativos de carácter sucessivo e capazes de amparar o exercício jurisdicional dos TT. Ou seja, uma efectiva medida de combate e resolução da pendência tributária, estribada num esquema de partilha de competências tributárias, entre os TT e os meios alternativos de resolução jurisdicional de conflitos tributários.

Em traços simples, a arbitragem tributária é uma forma de resolução de litígios tributários, realizada por um sujeito neutro – o árbitro³⁵³ –, alheio aos interesses em conflito, num quadro de efectiva autonomia, independência e imparcialidade³⁵⁴.

De sublinhar, no entanto, que embora se destaque aqui o agente responsável pela decisão final, é ao órgão onde este se integra – tribunal arbitral –, que a lei atribui a competência tributária adequada³⁵⁵. Com efeito, será apropriado admitir que, num plano meramente comparativo, o tribunal arbitral coloca-se, neste campo da justiça tributária, a par de um tribunal tributário (em sentido amplo), enquanto o árbitro se coloca, nessa mesma perspectiva, a par de um juiz tributário.

O caminho em direcção à decisão final é, nos termos do correspondente regime legal, um caminho relativamente curto e directo. Nesta conformidade, o prazo para o sujeito passivo optar por esta via alternativa – através de um pedido de constituição de tribunal arbitral³⁵⁶ – não deve ultrapassar os 90 dias, após a verificação dos factos que devem, nos termos do CPPT, conformar uma impugnação judicial³⁵⁷. E, ponderados conjuntamente todos os restantes prazos atidos ao processo, a decisão final deve ser emitida e notificada às partes, no prazo máximo de 6 meses, contados desde a apresentação do requerimento do pedido de constituição de tribunal arbitral.

No entanto, admite-se em casos de comprovada complexidade, associada à pretensão tributária, a prorrogação desse prazo, por períodos de dois meses, tendo em conta que o período global da prorrogação não poderá, em momento algum, ultrapassar os 6 meses.

Desta feita, a decisão final, resultante de um processo arbitral, poderá, em última análise, demorar 12 meses após o início do processo e nos moldes identificados³⁵⁸. O que nos leva, desde já, a desconfiar da verdadeira celeridade processual que, nos termos do legislador, deve caracterizar esta via alternativa.

³⁵³ Esta figura assume um papel central em todo o processo arbitral. Pode ser escolhido pelas partes, ou pelo Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), podendo, no entanto, ser exigível haver apenas um (árbitro singular) como três (colectivo). Cfr. os artigos 5.º e 6.º, do RAT.

³⁵⁴ Cfr. os artigos 9.º e 16.º, al. c), do RAT.

³⁵⁵ Cfr. o artigo 2.º, do RAT.

³⁵⁶ Um aspecto muito relevante deste pedido será o facto de, quando formulado, despoletar efeitos suspensivos, designadamente no que concerne à liquidação das prestações tributárias, à caducidade do direito à liquidação e à prescrição da prestação tributária. Cfr. o artigo 14.º, do RAT.

³⁵⁷ Assim, nos termos do artigo 10.º, n.º 1, al. a) e b), do RAT. A este prazo deverão acrescer os prazos para o Presidente do CAAD proceder à comunicação da AT, à designação do (s) árbitro (s) e respectiva comunicação às partes, e marcação de reunião com todos os futuros intervenientes. Cfr. a propósito, o n.º 3, do artigo 10.º, e o art.º 11.º, do RAT.

³⁵⁸ Cfr. a propósito, o artigo 21.º, do RAT.

No entanto, devemos colocar em suspenso, por ora, a questão da celeridade e abordar a natureza da decisão final, emitida por um tribunal arbitral.

1.2.2. O valor da decisão arbitral

No plano formal, todas as decisões arbitrais são muito semelhantes às decisões proferidas por um tribunal tributário. Com efeito, o legislador estabelece que a construção (formal) de uma decisão arbitral deve seguir, parcialmente, o modelo pré-definido para as decisões de um tribunal tributário³⁵⁹. Neste plano, portanto, a proximidade entre os dois tipos de decisão é incontestável.

No plano material, a decisão emitida por um tribunal arbitral, em matéria tributária, tem um valor, na maioria dos casos, definitivo e executivo, ou seja, tem força de caso julgado³⁶⁰. Na verdade, são poucas as situações em que é permitida a apresentação de recurso, ou de pedido de impugnação, de uma decisão arbitral. Claro está que existe um leque reduzido de exceções, concretamente e a saber: a admissão de recurso para o TC, quando a decisão comporte a aplicação de uma norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada, ou, então, recuse a aplicação de uma norma com fundamento na sua inconstitucionalidade; a admissão de recurso para o STA, no caso em que a decisão arbitral esteja em oposição com um acórdão do TCA ou do STA, sobre uma mesma questão (fundamental) de direito; o pedido de impugnação da decisão arbitral, a apresentar junto do TCA, cujos fundamentos, além de escassos, são representativos da prática de erros grosseiros, o que nos indicia que será esta – ou pelo menos, deverá ser – uma opção pouco utilizada³⁶¹. De notar, já agora, que a interposição de um recurso ou de um pedido de impugnação, despoleta, nos termos do regime em apreço, efeitos suspensivos³⁶².

³⁵⁹ Cfr. os artigos 22.º, do RAT, e 123.º, do CPPT.

³⁶⁰ Assim, artigo 124.º, n.º 4, al. II, da LOE 3-B/2010, de 28 de Abril.

³⁶¹ Cfr., quanto aos recursos, o artigo 25.º, n.ºs 1 e 2, e quanto ao pedido de impugnação, os artigos 27.º e 28.º, do RAT.

³⁶² Entenda-se que os efeitos suspensivos podem, nestes casos, materializar a cessação de uma prévia suspensão, ou então, a caducidade de uma garantia prestada. Nessa linha, serão exemplos a cessação da suspensão da liquidação, ou a caducidade da garantia prestada para suspensão de um processo de execução fiscal. Cfr. os artigos 26.º e 28.º, n.º 2, do RAT.

No entanto, as demais decisões têm, por força da lei, um valor de caso julgado³⁶³. Parece-nos, assim, tratar-se de uma opção legislativa promovida pela consciência de que a obtenção de resultados válidos, no campo da celeridade processual, pelo menos suficientemente válidos, para fazerem face ao objectivo do combate à pendência de processos tributários que só é possível se os mecanismos (comuns) – vulgo expedientes dilatórios – forem, na melhor medida possível, retirados do tabuleiro das opções processuais. Embora esta não seja, em si mesma, esta uma medida concretizadora dos objectivos traçados, é, todavia, um relevante contributo nesse sentido.

1.2.3. O tribunal arbitral

A decisão arbitral, ainda que proferida por um ou mais árbitros, é formulada por um tribunal arbitral³⁶⁴. Daí a necessidade de concretizar, desde logo, a natureza deste órgão.

Em traços simples, trata-se de um órgão concebido para a realização do exercício jurisdicional, ou dito de outro modo, para a composição de conflitos de interesses, em concreto, emergentes de relações jurídicas administrativas e tributárias.

Nessa medida, o legislador ordinário atribui-lhe um leque de meios adequado, que deve ser cumprido tendo presente os princípios constitucionais e ordinários, atidos, genericamente, à função jurisdicional e, concretamente, à jurisdição tributária³⁶⁵.

Por conseguinte, os agentes (árbitros) que compõem este órgão ficam, consequentemente, adstritos a esses mesmos princípios, sendo-lhes, por isso, elencado um conjunto de deveres idêntico aos dos juizes tributários, de onde sobressaem os deveres de

³⁶³ Assim, artigo 24.º, n.ºs 1 e 2, do RAT. Cfr. ainda, o artigo 497.º, CPC.

³⁶⁴ Importa sublinhar o seguinte aspecto, ainda que tivéssemos salientado a tendente privatização da relação jurídica tributária, e a sua relevância para o processo de ponderação de meios alternativos de resolução de conflitos tributários, não se deverá, por isso, presumir que os tribunais arbitrais afectos à jurisdição arbitral em matéria tributária, sejam ou devam ser, tribunais privados. Aliás, a realidade constata precisamente o oposto. Os processos arbitrais, em matéria tributária correm no CAAD. Em todo o caso, é verdade que existem centros de mediação, arbitragem e negociação, de cariz privado. No entanto, não podem assumir processos arbitrais de natureza tributária.

³⁶⁵ Assim, artigos 3.º, n.ºs 2 e 3, 202.º, n.º 1 e 203.º, todos da CRP, e ainda artigo 16.º, do RAT. Cfr. ainda, o artigo 124.º, n.º 4, al. f), da LOE 3-B/2010, de 28 de Abril.

imparcialidade e de independência, como lhes é, ainda, aplicável o mesmo regime legal de impedimentos³⁶⁶.

Ora, assim sendo, e resumindo esta modesta tentativa de caracterização, verificamos que o tribunal arbitral é, seguramente, um tribunal, no verdadeiro alcance do conceito³⁶⁷. Aliás, tomando a decisão arbitral, pelo seu valor legal, como um acto jurisdicional, não é possível deixar de sublinhar que este tribunal é um órgão jurisdicional. Nessa condição, e tal como um tribunal tributário, o tribunal arbitral encontra-se vinculado ao exercício da função jurisdicional, no âmbito da realização da administração da justiça. Aliás, este órgão jurisdicional enquadra-se na previsão constitucional, ainda que a par das ordens jurisdicionais, e não como fazendo parte de uma dessas ordens³⁶⁸.

Portanto, a medida do legislador ordinário, ao prover uma via alternativa de resolução de conflitos tributários, acabou por concretizar a prévia admissibilidade de existência de um conjunto de órgãos jurisdicionais adequados a tal fim, implicando, necessariamente e como vimos no capítulo primeiro, a definição da sua dimensão material, isto é, o seu modelo organizatório e, claro está, a sua jurisdição própria.

Dito isto, e em resultado das evidências que vimos destrinchando, retemos a ideia de que a ligação entre o plano (previsional) constitucional e o plano (concreto) infra-constitucional salvaguarda e concretiza, efectivamente, a organização de um conjunto de órgãos jurisdicionais, denominados por tribunais arbitrais, cuja jurisdição (arbitral) se destaca da jurisdição tributária atida aos Tribunais Tributários.

1.2.4. Competência (tributária) dos tribunais arbitrais

O quadro das competências dos TAt encontra-se previsto no artigo 2.º, do RAT, e prevê a atribuição a estes tribunais do poder-dever de julgarem pretensões próprias da competência tributária. O que nos permite compreender – se dúvida ainda houvesse – que o exercício

³⁶⁶ Cfr. os artigos 8.º e 9.º, do RAT.

³⁶⁷ Trata-se de um órgão de soberania. Cfr. em conjugação, os artigos 209.º, n.º 2, e 110.º, n.º 1, da CRP.

³⁶⁸ Cfr. o artigo 209.º, n.º 2, da CRP.

jurisdicional tributário passou, desde então, a poder ser realizado por órgãos que não os Tribunais Tributários.

No que concerne às pretensões atribuídas, é possível admitir que, na sua versão original, não se tratava de um elenco muito abrangente. No entanto, era, em nosso entender, um elenco adequado ou pelo menos, suficiente, atento o tempo que opções legislativas, com esta natureza, levam para se firmar em um determinado ordenamento normativo.

Portanto, e sendo a arbitragem tributária uma via bem recente, não será desapropriado admitir que o rol das competências, ponderado no diploma original era, nessa medida, suficiente. Consequentemente, a versão original do RAT, admitia a possibilidade de os TAT poderem conhecer e julgar as seguintes pretensões: (i) declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, (ii) declaração de ilegalidade de actos de determinação da matéria tributável e da matéria colectável, e, ainda, nos casos em que a lei não assegurasse a faculdade de deduzir a pretensão anterior, (iii) a apreciação de qualquer outra questão, de facto ou de direito, que se prendesse ao projecto de decisão de liquidação.

Ora, como vemos, tratava-se de um leque de competências relevante, de cariz impugnatório (de anulação), que, aliado ao mecanismo de desvio de processos tributários³⁶⁹, decerto ampararia, em boa medida, o funcionamento dos TT.

Porém, este quadro não se manteve inalterado por muito tempo. Desde logo, por opção do legislador ordinário, ao decidir alterar o respectivo diploma legal, volvidos que foram tão-somente, onze meses. Nessa conformidade, as competências viram-se reduzidas, com a revogação da alínea c), do n.º 1, do artigo 2.º, do RAT³⁷⁰.

Por outro lado, o necessário acto de vinculação da Administração Pública e do Ministério das Finanças, concretamente de alguns dos seus serviços, como sejam a DGCI e a DGAIEC, viu-

³⁶⁹ Assim, artigo 30.º, do RAT. Veja-se, a propósito e com interesse, as notas prestadas sobre a precária aplicabilidade deste mecanismo de transferência de processos, SOUSA, Jorge Lopes de, “*Crónica do TAF de Braga*”, in SI, XXVII, pp. 177-178.

³⁷⁰ Cfr. o artigo 160.º, da Lei 164-B/2011, de 30 de Dezembro, (LOE para 2012). No âmbito desta acção legislativa procedeu-se, também, à alteração do conteúdo normativo previsto na alínea b), do n.º 1, do artigo 2.º, do RAT. Em rigor, tratou-se de uma alteração da letra da lei, o que veio a resultar numa melhor conformidade com as previsões normativas do artigo 97.º, do CPPT, concretamente o seu n.º 1, alíneas b), f) e p), e ainda dos artigos 99.º, e 49.º, n.º 1, al. a), iv.

se conformado de algumas determinações restritivas, designadamente quanto às pretensões, aos valores dos processos arbitrais, e ainda quanto à designação dos árbitros³⁷¹.

Em consequência, o elenco das competências dos TAt é, actualmente, reduzido e mantém o seu cariz impugnatório – próprio de um contencioso objectivo – estando, na prática, limitado pelas condições impostas pela vinculação da administração pública³⁷².

Em todo o caso, conseguimos conservar uma ideia de utilidade, concernente à arbitragem tributária e, ao seu papel essencial, ou seja, o de apoiar o exercício jurisdicional dos TT, com vista a garantir, no plano da justiça tributária, o adequado nível de eficiência.

1.3. Considerações finais

O enquadramento da arbitragem, com vimos, firma-se quer no plano constitucional, como no plano infra-constitucional. Nessa medida, o legislador admitiu a possibilidade de, um dia, este mecanismo poder vir a assumir, no quadro da justiça, um papel necessariamente útil. A determinação da sua utilidade veio a ser afirmada com a introdução do primeiro regime de arbitragem voluntária, através da entrada em vigor da Lei 31/86, de 29 de Agosto³⁷³, recentemente revogado pela Lei 63/2011, de 14 de Dezembro. No entanto, a matéria tributária não se incluía em nenhum destes regimes (gerais) de arbitragem.

Em 2010 constatou-se, por fim, que a referida utilidade se alargava ao campo da justiça tributária e, nessa linha, impunha-se uma necessária adequação do regime da arbitragem à matéria tributária e aos princípios da relação jurídica tributária, em especial, aos princípios da legalidade e da indisponibilidade do crédito³⁷⁴.

³⁷¹ Cfr. a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março. Cfr. ainda, o artigo 187.º, n.º 2, do CPTA.

³⁷² O quadro das pretensões aqui em evidência não explora, devidamente, os limites da autorização legislativa garantida para a criação deste regime arbitral. De facto, aí se pondera o reforço de uma tutela eficaz e efectiva dos direitos e garantias dos contribuintes e, por conseguinte, a partilha do conhecimento e julgamento das acções de reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária. Sucede, no entanto, a consagração apenas do processo de impugnação. Assim, artigos 124.º, n.º 2 e 4.º, al. b), da LOE 3-B/2010, de 28 de Abril.

³⁷³ Tratava-se de um regime legal flexível, que atribuía às partes o poder de moldar o processo em momentos decisivos, como fosse a determinação do direito aplicável, do prazo da decisão ou, ainda, a ponderação da (in) admissibilidade de recurso – artigos 19.º, 22.º e 29.º.

³⁷⁴ Embora se preveja a relativização destes princípios, não é legalmente admissível, por esta via, a convenção de arbitragem tributária, ou seja, a realização de um acordo entre o sujeito passivo e a administração tributária. Em nosso entender, esta impossibilidade poderá vir a ser

Em resultado, o legislador ordinário projecta um regime de arbitragem em matéria tributária, caracterizado pela informalidade e celeridade, e reivindicador, não só do reforço tutelar como, também, do combate à pendência decisória em matéria tributária.

Com vista a tais desideratos, o legislador ordinário adequou, a esta (nova) e voluntária jurisdição, um elenco de competências que, até então, era exclusivo da jurisdição tributária. O órgão decisório – o tribunal arbitral – vem, nesse plano, a revelar-se um órgão jurisdicional, tal como um tribunal tributário. E, o valor da sua decisão vem a assumir, necessariamente, o valor de caso julgado, tal qual o valor de uma decisão judicial.

Mas, por tudo isto, será que, se pode afirmar que a delimitação da jurisdição tributária se encontra em crise?

Em nosso entender, não. No entanto, parece-nos apropriado revelar algumas considerações, as quais admitimos serem válidas para fundamentar a nossa resposta:

(i) A previsão constitucional e referente aos tribunais arbitrais terá partido, em nosso entender, de um interesse do poder legislativo (constitucional) em adequar o ordenamento português de meios de resolução não jurisdicionais. Portanto, nessa medida, os tribunais arbitrais não seriam, sequer, considerados como “tribunais”, mas como órgãos de apoio aos tribunais e, desse modo, fora de qualquer jurisdição. No entanto, esta linha de raciocínio não encontra correspondência com a realidade actual. Bem sabemos que, apesar de algumas previsões constitucionais se deixarem envolver por pontuais volições políticas ou de mera oportunidade, não quer isso dizer que não esteja, ou venha a estar, assegurada a decorrência de uma construção distinta daquela que inicialmente se poderia prever e alicerçada em motivações de praticabilidade. Veja-se o caso da evolução da jurisdição administrativa e fiscal, cujo percurso se iniciou sem qualquer previsão constitucional. No entanto, interesses pontuais mantiveram esse percurso, já enquadrado num quadro constitucional de mera previsão de existência, e hoje

ultrapassada no futuro, uma vez que a realidade jurídico-tributária tem vindo a impor, ao legislador, uma maior abertura no tocante à interpretação dos princípios do Direito tributário. Cenário, de resto, que não poderá vir a ser entendido como surpreendente, até porque o elenco normativo-tributário já prevê, actualmente, a possibilidade de se alcançar um acordo no âmbito da relação jurídica tributária. Veja-se, exemplificativamente, o acordo no âmbito de um procedimento de revisão da matéria colectável - artigo 92.º, da LGT – ou, ainda, os contratos fiscais – artigo 37.º, da LGT. V. a propósito NABAIS, José Casalta, “*Direito Fiscal*”, 4.ª edição, Almedina, 2006, pp. 206-209, e “*Contratos Fiscais (Reflexões acerca da sua admissibilidade)*”, Boletim da Faculdade de Direito, Studia Iuridica 5, Universidade de Coimbra, Coimbra Editora, 1994, p. 80 s.

esse quadro revela não apenas uma existência, como a firma no elenco da categorização dos tribunais, de modo organizado.

Contudo, no que concerne à previsão dos TAt, não resulta daí a definição de uma jurisdição autónoma que dispute, com a jurisdição tributária, a necessária competência tributária.

Na verdade, queremos crer que o pensamento do legislador constitucional foi de assegurar a edificação de um regime arbitral, em matéria tributária, que pudesse, sempre que legalmente possível, apoiar o exercício dos tribunais. Por isso mesmo, assumiu o legislador ordinário que a edificação da arbitragem em matéria tributária teria o intuito primacial de garantir a eficiência da justiça tributária, promovendo uma via de simplificação, celeridade e economia processuais.

Portanto, tomando estes pontos de referência e considerando os termos do legislador ordinário, aquando da aprovação do RAT, não nos resta senão admitir que o interesse subjacente à edificação da arbitragem tributária se estriba no princípio da praticabilidade.

Nessa linha, entendemos que, quando exista uma previsão normativa constitucional que garanta a eventualidade de edificação de um conjunto de órgãos de justiça e, quando se conclua, do sequente projecto de edificação, a existência de um interesse de ponderação adequado, não há por que pensar que uma eventual opção daí decorrente venha a conflitar com as demais opções previamente tomadas.

Quer isto dizer que a arbitragem tributária é uma via de acesso ao Direito perfeitamente compatível com a jurisdição tributária e, de modo algum, pelo menos por esta perspectiva, se pode prever qualquer disputa entre elas.

(ii) No plano infra-constitucional, o interesse do legislador revelou-se ainda mais sério. Nessa conformidade, o legislador promoveu a edificação de uma jurisdição arbitral ou, melhor dito, de um reduto limitado de pretensões tributárias, afectas à competência de tribunais arbitrais, cuja decisão assume um valor idêntico ao de uma sentença que visa, desse modo, alargar o âmbito de intervenção da justiça tributária.

Dessa feita, constata-se que a arbitragem em matéria tributária não seguiu, tal como os demais meios alternativos de resolução jurisdicional, pela via do processo de

desjurisdicionalização. E, como o processo arbitral não visa um acordo, mas a formulação de uma decisão final, entendemos então, e pelo que aqui se vê, que o respeito e cumprimento de princípios, como sejam a reserva do exercício da função jurisdicional, a legalidade e a indisponibilidade do crédito, não fica, de modo algum, colocado em causa, portanto, e como já mencionámos, nesta perspectiva, estas duas jurisdições parecem convergir, quase revelando apenas uma só jurisdição.

Mas, se a estes elementos juntarmos, ainda, o carácter informal do processo arbitral, a eliminação da grande parte do elenco (clássico) garantístico – designadamente no que respeita à interposição de recursos e ao pedido de impugnação – e a celeridade, com a previsão de um prazo razoavelmente curto para se garantir uma decisão final, então poderá vislumbrar-se a ideia de que, se calhar, a jurisdição arbitral poderá, efectivamente, concorrer com a jurisdição tributária. O que não poderia ser, de todo, uma ideia verdadeira.

Em primeiro lugar, porque a jurisdição arbitral não ocupa um espaço isolado. Como vimos dizendo, a sua finalidade é muito concreta, e cinge-se, em boa medida, no amparo aos Tribunais Tributários, promovendo maior eficiência à justiça tributária.

Em segundo lugar, o elenco das suas competências é, igualmente, muito específico, e reduzido. Importa aqui sublinhar que essas competências se incluem, actualmente, no âmbito da jurisdição dos TT e, nessa medida, a sua atribuição a outras jurisdições apenas pode ser realizada numa base de partilha, e não de resgate. Por conseguinte, qualquer conflito (jurisdicional) entre estas duas jurisdições só poderá ser meramente aparente. Ademais, a realidade demonstra que a jurisdição arbitral se encontra num plano secundário, relativamente à jurisdição tributária, o que faz para nós sentido, tendo em conta os seus objectivos e as suas limitações.

Em terceiro lugar, a aplicação do Direito tributário, por via arbitral, deve fazer-se em cumprimento rigoroso e exclusivo do direito constituído, estando vedado o recurso à equidade³⁷⁵. Assim nos faz notar o legislador ordinário ao dizer, no preâmbulo do RAT: que “(...) a instituição da arbitragem não significa uma desjuridificação do processo tributário, na medida em que é vedado o recurso à equidade (...)”.

³⁷⁵ Resiste e permanece, deste modo, a obrigatoriedade de aplicação das normas e dos princípios do Direito. Cfr. o artigo 2.º n.º 2, do RAT.

(iii) Uma última consideração no sentido de, por um lado, preservar a ideia de eventualidade que envolve a existência da jurisdição arbitral e, por outro, de salientar alguns aspectos que, em nosso modesto entendimento, poderiam incutir maior utilidade à jurisdição arbitral tributária.

Na realidade, encontramos no exercício destes tribunais uma concreta utilidade. E, em razão disso, não podemos afastar do nosso pensamento e, de resto, deste nosso estudo, o facto de a via arbitral, em matéria tributária, ser dependente de uma conjuntura própria já assinalada atrás e, que apenas nessa medida se poderá admitir a sua existência. Motivo que nos leva a ponderar se, uma vez ultrapassada essa mesma conjuntura, o legislador ordinário não tomará por adequado a eliminação da jurisdição arbitral tributária. Aliás, tendo presente as actuais limitações, por via do acto de vinculação da Administração Pública, essa realidade poderá, em tese, concretizar-se, independentemente da verificação, ou não, do fim dessa mesma conjuntura. Sendo que, neste caso, a motivação seria a falta de utilidade. Contudo, não é esse o nosso interesse. E, por isso mesmo, será necessário aguardar para ver se o espectro das competências dos TAt irá, algum dia, aumentar, e se for esse o caso, se esse aumento se irá revelar tão substancial que, então, seja realmente possível admitir que as fronteiras da jurisdição tributária se encontram em crise.

Até esse momento, devemos entender, atenta a sua natureza “eventual”, que a integração da arbitragem tributária no ordenamento normativo concretizou, na verdade, um alargamento do âmbito de intervenção da justiça tributária. E, apenas nessa medida deve ser compreendida e utilizada.

Em todo o caso, o reduto arbitral (tributário) tem um potencial de aproveitamento substancial. Ou seja, a sua utilidade, na concretização do alargamento da jurisdição tributária, poderá ser bem maior. Para tal, bastaria que o legislador ordinário assumisse algumas linhas de força, concretamente, no que concerne ao modelo organizatório, ao quadro das competências, e ao respectivo exercício arbitral.

Quanto à primeira, é nosso entendimento que a distribuição territorial dos TAt padece de um claro défice de aproveitamento. Na verdade, actualmente, apenas existe um único CAAD e com sede em Lisboa, pelo que, todas as pretensões enquadradas no reduto da competência da via arbitral em matéria tributária têm, forçosamente, de ser julgadas nesse único

estabelecimento³⁷⁶. E, quando confrontado com a previsão do legislador ordinário, este resultado fica, em nosso entender, muito aquém do desejado.

Não é possível destacar a integração do modelo de arbitragem (tributária) de um compromisso alargado, assumido pelo legislador ordinário, da composição de um sistema de justiça de proximidade³⁷⁷. Ou, dito de outro modo, a opção pela integração de meios alternativos de resolução litigiosa vem a convergir com a necessidade de aproximar os cidadãos dos canais de justiça.

Ora, como é bom de ver, não se concretizará devidamente este último propósito, se não se providenciar uma estrutura adequada de TAt e, sobretudo, se não se garantir a sua apropriada distribuição por todo o território português. Ou, então, pelos locais onde se justifique a sua presença, em razão de um maior número de litigiosidade tributária. Se se descurar este factor (distribuição territorial), decerto não se cumprirá a almejada aproximação do cidadão à justiça. De resto, este interesse já promoveu, e com sucesso, outros modelos de justiça, como sejam os Julgados de Paz³⁷⁸.

³⁷⁶ Assim, artigo 4.º, n.º 2, do RAT.

³⁷⁷ Leia-se o preâmbulo da Portaria 1120/2009, de 30 de Setembro: “*Assumiu -se o compromisso de contribuir para uma justiça mais próxima do cidadão e das empresas e de criar condições que permitam que os tribunais judiciais tenham melhor capacidade de resposta, libertando-os de processos que possam ser decididos por meios de resolução alternativa de litígios.*”.

³⁷⁸ Aprovado pela Lei 78/2001, de 13 de Julho, doravante RJP. Trata-se de uma estrutura de tribunais com competência própria, exclusiva a acções declarativas, que promove um processo orientado pelos princípios da simplicidade, informalidade, oralidade e absoluta economia processual – artigos 2.º, n.º 2, e 6.º. No plano legal da sua distribuição, permite-se projectar a edificação de Julgados de Paz em todos os concelhos do território português – artigo 4º, actualmente distribuídos por 14 concelhos, e por 11 agrupamentos de concelho. Importa sublinhar que cada Julgado de Paz tem, nas suas instalações, um serviço de mediação, o que possibilita o encaminhamento dos cidadãos à via alternativa de resolução litigiosa. Aliás, se as partes não afastarem a via da mediação, a pré-mediação representará, necessariamente, um dos passos que as partes devem tomar, no âmbito do processo – artigos 16.º, n.º 1, e 49.º. No que respeita à sua competência, é de salientar o facto de os Julgados de Paz concentrarem uma competência exclusiva, ou seja, não se permite que um cidadão opte entre esta via ou a via jurisdicional tradicional. Para tal, contará a limitação em razão do valor – artigo 8º. V. Ac. do Tribunal da Relação de Lisboa, P. 7965/2006-2, de 02.11.2006, Relator Ezaguy Martins. V. ainda, FERREIRA, J. O. Cardona, “*Julgados de Paz – Organização, Competência e Funcionamento*”, Coimbra Editora, 2011.

Aliás, não só este concreto meio de justiça, como até estruturas muito próximas, têm singrado por toda a parte. Com efeito, é possível destacar a figura do *Magistrate*, em Inglaterra e Gales, que exerce as suas funções, sem remuneração, no âmbito da resolução de questões várias, que vão desde o direito privado até ao direito administrativo e, até, ao foro penal (danos leves, delitos de segurança pública), ou a figura dos *Justices of Peace* e dos *Minor Debts Court*, no caso da Austrália. Na Itália e França, instituiu-se, respectivamente, o *Giudice di Pace*, com competência cível, laboral, administrativa e penal, e a *Jurisdiction de Proximité*, com competência cível e penal. Também em Espanha, com a implementação dos Juzgados, se reforçou a tendência para optar por vias de justiça que, efectivamente, se firmem num plano mais próximo dos cidadãos. Somados estes exemplos, constata-se, então, que essa opção é já uma evidência transversal aos países economicamente mais desenvolvidos. O que não quer dizer que não se posicionem críticas. Nesse sentido, podemos salientar a doutrina espanhola, que tem vindo a reforçar a ideia, não só da utilidade destes meios de justiça de proximidade, como da urgente reformulação dos Juzgados de Paz. Assim, prossegue o autor NIEVA FENOLL, Jordi, “*Jurisdicción y Proceso – Estudos de ciência jurisdicional*”, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y

Por tal, entendemos que a jurisdição arbitral tributária deverá circunscrever-se a uma rede mais alargada de instituições estaduais, e sempre sob o controlo do CSTAF, ou, nas palavras do Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, “*sob a “longa manus” do poder judicial*”, como valorização e reforço da utilidade desta concreta via alternativa de resolução litigiosa.

No que respeita à segunda linha de força, importa salientar o elenco das competências e o espaço recursivo das decisões arbitrais.

Quanto ao elenco das competências, gostaríamos de referir que, em nosso entendimento, poderia ser mais proveitoso, à justiça tributária, se se verificasse, no futuro, um alargamento do quadro das pretensões referentes à competência dos tribunais arbitrais.

De facto, e como já referimos, a previsão da autorização legislativa, prévia à edificação do RAT, era bem mais abrangente que a actual realidade. Nessa medida, não nos mostramos contra uma (futura) inclusão da acção de reconhecimento de direitos ou interesses, legalmente protegidos, em matéria tributária no leque das citadas pretensões. Dessa feita, não só o legislador aproximava um pouco mais (e melhor) este mecanismo legal do seu objectivo de reforço da tutela jurisdicional, como melhor identificaria, ao contencioso alternativo de resoluções de conflitos tributários, uma natureza subjectiva, natureza de resto, semelhante à do contencioso tradicional tributário.

Quanto às providências cautelares, será cedo para assumir a sua necessária inclusão neste elenco de pretensões. Em todo o caso, o futuro deverá garantir uma devida resposta, sendo que, vindo a admitir a integração destas providências, não poderia deixar de se adequar, a esta concreta via alternativa, as devidas condições para a sua execução. Isto é, não bastaria que os tribunais arbitrais fossem apenas titulares de *iurisdictio*, mas também de um poder apropriado à imposição da respectiva decisão. Por conseguinte, os tribunais arbitrais teriam, nessa conformidade, de dispor de meios para executar, coercivamente, as providências cautelares.

Sociales, SA – Madrid, 2009, sobre “*la vieja y vana aspiración de aproximar la Justicia al justiciable*.”, referindo-se aos Juzgados de Paz como “*inoperante residuo del pasado en lo civil (...) y un órgano jurisdiccional inoportuno en lo penal (...) Sólo se le reconoce relevância en matéria de auxilio judicial*”. Sublinhar, no entanto, a limitação destes tribunais para conhecer e julgar questões atidas ao âmbito de autotutela administrativa, por força de um rígido regime de conflitos jurisdicionais. V. a propósito, GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, “*Curso de Derecho Administrativo I*”, 14.ª Edição, Thomson Civitas, 2008, p. 542-546.

Quanto à sede recursiva e impugnatória das decisões dos tribunais arbitrais, de relevar que esta via nos parece, porventura, estreita, e não condizente com a natureza dos direitos e interesses subjacentes aos litígios apreciados pelos tribunais arbitrais, em matéria tributária.

Por conseguinte, julgamos que esta via deverá ser alargada.

E, se não fosse este motivo (da natureza dos direitos e interesses) suficiente, então seria, porventura, o interesse de assim se procurar evitar o efeito neutro que a regra da irrecorribilidade incute no âmbito do processo arbitral tributário³⁷⁹.

Isto é, a regra em apreço limita a possibilidade de se recorrer de decisões formuladas pelos tribunais arbitrais tributários, no sentido de conformar o processo arbitral tributário de maior celeridade, enquanto possibilita a suspensão do respectivo processo, através da interposição de recurso ou impugnação, ainda que sem motivo útil³⁸⁰.

Questão esta que, conjugada com a possibilidade de se ultrapassar o limite de 12 meses para a emissão de decisão final, nos levanta a dúvida de saber se a celeridade evocada pelo legislador se encontra, nos termos do regime em vigor, devidamente salvaguardada, ou até, atentas as demais necessidades presentes, como esta que decorre da natureza dos direitos e interesses envolvidos, se tal eventualidade poderá, sequer, fazer sentido.

Quanto à última linha de força, devemos apresentar, antes do mais, o nosso agrado pela forma como o legislador ponderou o modelo de designação dos árbitros. Parece-nos importante a atribuição dessa responsabilidade a um órgão colegial como o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, sobretudo pelo facto de a designação do seu Presidente ser competência do CSTAF. Este elemento, para nós relevante, é um claro indício de uma relação próxima entre as jurisdições tributária e arbitral, mas, e também, a prova do interesse do legislador ordinário na determinação de um controlo válido da actuação dos árbitros, moderadas pelas regras de conduta, previstas no respectivo Código Deontológico³⁸¹.

Todavia, ponderamos a possibilidade de a tarefa de controlo vir a ser alargada, concretamente, ao plano jurisprudencial. Sendo esta uma via jurisdicional recente, e tendo presente que boa parte dos árbitros não tem licenciatura em Direito, nem prática decisória,

³⁷⁹ V. a propósito, SOUSA, Jorge Lopes de, "*Arbitragem Administrativa...*", p. 130.

³⁸⁰ Assim, artigos 26.º e 28.º, do RAT.

³⁸¹ Cfr. o artigo 10.º-A, dos Estatutos do CAAD, e os artigos 4.º, n.º 1, 5.º, e 6.º, do Regulamento de Selecção de Árbitros em Matéria Tributária, e artigo 2.º, 5.º, 6.º, 7.º, 8.º e 9.º, do Código Deontológico do CAAD.

poderá levar a que parte das decisões arbitrais, ou até parte (s) de uma decisão arbitral, não respeite os parâmetros legais (formais e materiais) que um acto jurisdicional dessa dimensão deve exigir.

Nessa medida, a convocação, ainda que temporária, de profissionais experientes, designadamente juizes – porventura jubilados – à tarefa de analisar as linhas gerais das decisões arbitrais, poderá, na prática, revelar-se útil, ou até necessário, o que conformaria a corrente tarefa de publicação das decisões arbitrais, de maior certeza e segurança jurídicas.

Por último, uma nota quanto às custas respeitantes ao processo arbitral. A determinação de um valor de acesso a uma via de resolução litigiosa, tem o interesse de servir, desde logo, duas necessidades, como sejam: a de financiar o próprio aparelho de resolução, com vista à sua manutenção e adequação, e a de controlar a entrada de processos de valor economicamente irrisório, ou de valor material diminuto.

Ora, quando se transporta este mecanismo de controlo para o processo de designação do agente que irá assumir a responsabilidade de decidir, o risco de se limitar a garantia de justiça acaba por, inevitavelmente, aumentar.

Daí que, o cuidado na ponderação desse mecanismo deva ser elevado. Senão, vejamos.

No plano das custas referentes aos processos arbitrais, decorre a obrigatoriedade, para o sujeito passivo e, nos casos em que este pretenda designar árbitro, do pagamento da totalidade da taxa de arbitragem, cujo valor mínimo, legalmente estabelecido, é substancialmente mais elevado que a taxa mais alta a cobrar, se o mesmo sujeito passivo não entender designar árbitro.

É um valor muito elevado, tendo em conta o facto de o seu pagamento caber, por inteiro, ao sujeito passivo, uma vez que a administração tributária está, quanto a esta obrigação, isenta. Parece-nos, por isso, uma determinação, excessiva, que poderá condicionar o acesso a esta via alternativa de resolução litigiosa. Além do mais, sobressai a ideia que apenas os sujeitos passivos com poder económico é que poderão usufruir da totalidade dos meios que esta jurisdição encerra.

Ora, se o caminho a seguir deveria ser o de aproximar os cidadãos da justiça, então poderemos estar, quanto a este ponto, a caminhar em sentido contrário.

Resta-nos, por fim, assumir que temos em devida conta a utilidade que o plano alternativo de resoluções de litígios tributários emprega ao exercício da justiça tributária. De facto, a situação da pendência decisória – sempre presente nos palcos da justiça –, ainda que eventualmente controlada, não poderia deixar de ser combatida e, melhor, eficientemente combatida.

Com efeito, sabendo o legislador ordinário o perigo que esta realidade encerra e tendo presente a experiência legislativa passada, concretamente os seus resultados ou falta deles, não poderia deixar de actuar. A medida de instituir um regime de arbitragem em matéria tributária parece-nos, desse ponto de vista, uma medida necessária. Tal como foi necessária, e útil, a introdução de juízos liquidatários.

Em todo o caso, e pelas considerações expostas, julgamos que o legislador não deve enveredar, apenas, pela via inovadora. Por conseguinte, deverá acudir, antes do mais, às necessidades decorrentes das insuficiências estruturais do nosso quadro jurisdicional tributário.

Nessa linha, parece-nos essencial que se concretize a integração de mais juízes tributários, os quais são hoje, consabidamente, insuficientes. De outro modo, poderá muito bem ser necessário, no futuro, ponderar o actual modelo de integração de juízes no plano jurisdicional tributário.

Em suma, compreenda o legislador a necessidade de intervir sempre em duas linhas essenciais, por um lado, na resolução, preferencialmente prévia, das carências e das questões internas que obstem ao regular funcionamento dos TT, ou seja, promover, designadamente, a simplificação processual, a simplificação, redução, e uniformização legislativa, e claro está, a integração de um número adequado de juízes tributários e, por outro, a introdução de regimes legais que, de um modo efectivo, apoiem o exercício dos TT, seja no combate à pendência decisória, seja também na promoção de celeridade processual, seja, ainda, como meio essencial de aproximação da justiça aos cidadãos.

2. Questões prejudiciais e o reenvio prejudicial

Antes de avançarmos à análise aos casos-limite, ou seja, situações representativas de eventuais atribuições de competências tributárias a outras jurisdições, que não a tributária, será oportuno determinar o alcance do conceito questão prejudicial, no âmbito, ou não, de um processo de reenvio prejudicial, prevendo, desse modo, compreender se nesse campo se pode evidenciar uma subtracção – ou tentativa de subtracção – de competências próprias dos Tribunais Tributários.

2.1. Questões prejudiciais

Ocorre, amiúde, no decorrer de um processo judicial, a verificação da impossibilidade de um determinado tribunal poder conhecer, em toda a dimensão, a questão de fundo, directamente relacionada com o pedido que lhe tenha sido apresentado. A esta realidade, de resto transversal às várias jurisdições e competências, subjaz um incidente processual que se traduz numa questão, suscitada no decurso de um processo judicial, distinta da questão essencial, embora, de algum modo, relacionada com esta.

Na prática, é necessário dar-lhe resposta, uma vez que se trata, para os devidos efeitos, de uma “questão” ou de um “pedido subsidiário”. Até porque, tendo em conta a relação desta questão (incidental) com a questão essencial, a ausência de uma devida resposta (decisão), implicará, em princípio, a impossibilidade de o tribunal – onde corre o processo e onde se suscitou a questão incidental – poder decidir, de forma adequada e completa, a questão de fundo; daí a sua natureza prejudicial.

Todavia, pode verificar-se que a competência, para a decisão da questão prejudicial, pertence a um outro tribunal, afecto a uma outra jurisdição, e concomitantemente, a questão prejudicial passa a assumir relevância ao nível da determinação da respectiva competência³⁸².

³⁸² V. Ac. do TCAS, P. 05790/09, de 28.01.2010, Relator Benjamim Barbosa.

Nesse concreto caso, e no que respeita ao exercício jurisdicional dos TT, importa desde já sublinhar que, nos termos do CPPT – em conjugação com o CPC –, não decorre, em princípio, a obrigatoriedade de suspender a instância onde se suscite a questão prejudicial³⁸³. Portanto, o respectivo tribunal tributário pode, se assim o entender por conveniente e numa linha de ponderação sobre a opção que melhor servirá à formulação da sua decisão sobre a questão principal, optar por não suspender a instância e decidir, ele mesmo, a dita questão prejudicial no âmbito de uma extensão – legalmente prevista – da sua própria competência, sendo que, no que concerne à decisão, os respectivos efeitos ficarão restritos ao processo tributário³⁸⁴.

Um outro caso a salientar prevê a articulação da jurisdição tributária com outras jurisdições, tendo como referência o processo penal tributário. Dessa feita, revemos aqui que os efeitos que a suscitação de uma questão prejudicial despoleta no decorrer de um processo penal tributário são distintos daqueles que vimos anteriormente.

Isto é, as realidades são substancialmente idênticas, até ao momento da opção a tomar. Neste caso, e diferentemente do caso anterior, o processo penal tributário deve suspender-se até à decisão final sobre a questão prejudicial em causa. Cabe aqui destacar as situações em que corra, paralelamente ao processo penal tributário, um processo de impugnação judicial ou de oposição à execução, e nos quais se discuta a situação tributária do sujeito passivo, de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos imputados – no âmbito do processo penal tributário – conforme o previsto no artigo 47.º, 1, do RGIT.

Todavia, a imperatividade da suspensão não deve decorrer por força da existência de qualquer tipo de processo de impugnação judicial. Na verdade, a jurisprudência tem já devidamente destacados os elementos que devem contribuir decisivamente para a natureza obrigatória da suspensão do processo penal tributário. Com efeito, a suspensão só deverá ser obrigatória se se revelar absolutamente necessária para a decisão da questão prejudicada, sendo que a questão prejudicial deverá, nesses momentos, ser tomada como um antecedente lógico-jurídico, autónomo e necessário, que condiciona o conhecimento da questão principal³⁸⁵.

³⁸³ Assim, e ainda, quanto aos actos necessários praticar pelos interessados e às consequências da sua inércia, SOUSA, Jorge Lopes de, “*Código de Procedimento e de Processo Tributário - Volume I...*” p. 238. Cfr. também o artigo 97.º, n.º 2, do CPC, *ex vi* artigo 2.º, al. e), do CPPT.

³⁸⁴ Cfr. o artigo 15.º, do CPTA, *ex vi* artigo 2.º, al. c), do CPPT. V. ainda, com interesse, o Ac. do STA, P. 0192/10, de 02.06.2010, Relator São Pedro.

³⁸⁵ V. Ac. do TRP, P. 0515213, de 01.02.2006, Relator Joaquim Gomes, P. 1639/08, de 19.11.2008, Relator Custódio Silva, e do TRC, P. 30/98, de 17.03.2009, Relator Alberto Mira.

Isto é, apenas nestas situações se admitirá um desvio ao princípio da suficiência do processo penal³⁸⁶.

2.2. Reenvio prejudicial

Importa, ainda, evidenciar a possibilidade de uma questão prejudicial, suscitada no decurso de um processo tributário, respeitar à interpretação ou à validade de uma disposição normativa da UE ou, dito de outro modo, de uma questão jurídica de DUE³⁸⁷.

Nessa situação, a discricionariedade legal, em princípio atribuída aos TT, ou seja, a liberdade de estes órgãos optarem por suspender, ou não, a instância, poderá encontrar-se vedada, quer por força da lei, quer ainda, pela imperiosa relação entre o ordenamento normativo interno e o ordenamento normativo da UE.

Lobriga-se, nessa conformidade, uma determinação prévia de atribuição de competência material, a qual, nesta situação, caberá a um particular órgão jurisdicional, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), em razão de uma necessária cooperação, entre os ordenamentos normativos posicionados – interno e da UE –, a qual se vem a traduzir, ainda, na materialização do princípio de interpretação conforme.

Quando analisamos o conteúdo normativo do artigo 267.º, do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE), o conceito de questão prejudicial ganha uma maior clareza. De forma inequívoca, esta figura implica a utilidade, motivada pela necessidade, em se recortar, no plano do direito substantivo, os contornos e critérios interpretativos (i) dos tratados – sejam institutivos, de adesão, ou complementares –, (ii) dos protocolos, (iii) dos anexos e ainda, o de proceder à interpretação e ao apuramento da validade dos actos adoptados pelas instituições, órgãos e organismos, da União Europeia (UE), ou seja, ao próprio exercício dos seus

³⁸⁶ Cfr. o artigo 7.º, do CPP.

³⁸⁷ V. a exemplo de uma situação onde se atribui liberdade decisória, o Ac. do TCAS, P. 01949/09, de 20.09.2011, Relator Magda Gerales.

respectivos actores, mas sempre sem perder o norte do conteúdo normativo substantivo que a alicerça³⁸⁸.

Desta feita, fica devidamente salvaguardada a possibilidade legal de se indagar os campos (substantivo e material), de actuação do DUE, prevendo, claro está, a necessária cooperação entre os ordenamentos nacional e comunitário (*rectius* UE).

No que ao ordenamento português diz respeito, esta via encontra-se bem definida e aceite. Nessa medida, os TT bem como tribunais de outras jurisdições, ou melhor dito, os seus agentes (juízes), têm encontrado, neste mecanismo processual, a devida forma de aplicação do Direito da UE; como de resto, estão obrigados, em razão dos correspondentes ditames legais³⁸⁹.

Na maioria dos casos, ainda que caiba aos respectivos tribunais nacionais a ponderação de uma eventual formulação de um processo de reenvio prejudicial, sucede, em alguns casos, o afastamento de tal liberdade³⁹⁰.

Com efeito, e uma vez mais, atentando ao artigo 267.º, do TFUE, se a questão prejudicial for suscitada no decurso de um processo pendente perante um órgão jurisdicional e cuja decisão final não admita recurso, então, o reenvio prejudicial é imperativo. O que faz sentido, na lógica de cooperação e de uniformização interpretativa do DUE. Daí que, sendo suscitada, perante os TT, uma questão prejudicial, nos moldes antecipados, o processo de reenvio será obrigatório.

Ademais, se o órgão jurisdicional for um tribunal arbitral (tributário), este processo de reenvio será, quase sempre, obrigatório. E, dizemos quase sempre, pois que, como já vimos, a grande maioria das decisões finais tomadas pelos tribunais arbitrais (tributários) assume carácter irrecorrível.

³⁸⁸ V. os Acórdãos do STA, P. 0366/11, de 14.12.2011, Relator Dulce Neto, e P. 0766/09, de 27.01.2010, Relator Jorge Lino, e o Ac. TCAS, P. 06172/10, de 23.03.2011, Relator Paulo Carvalho.

³⁸⁹ Cfr. o artigo 57.º, do ETAF, os artigos 3.º e 4.º, do EMJ, e ainda, o artigo 8.º, n.º 4, da CRP.

³⁹⁰ Dever-se-á preservar, neste caso e sempre que se formule pedido de reenvio prejudicial, que o mesmo terá de ser tomado como uma questão de direito. V. a esse propósito, o Ac. do TCAS, P. 04420/10, de 03.05.2010, Relator Joaquim Condesso.

2.3. Considerações finais

A figura da questão prejudicial assume, no plano processual, um lugar de destaque. Em rigor, este elemento de natureza incidental revela-se um verdadeiro desafio, colocado no tabuleiro decisório dos juízes.

Dessa feita, a necessidade de o ultrapassar, convergirá, a maioria das vezes, com o polimento da decisão final, ou seja, poderá contribuir decisivamente para uma decisão mais ou menos exacta.

No plano interno, e contando com o expectável (elevado) nível de ponderação de cada juiz, entende o legislador ordinário existir, nesses casos, espaço de atribuição de discricionariedade legal, ou seja, deve caber aos próprios juízes a decisão de ultrapassar ou contornar a questão prejudicial suscitada.

Tal admissão não obsta, em nosso entender, ao desejado exercício jurisdicional célere e eficiente; bem pelo contrário. Dessa feita, afina-se um princípio de suficiência do processo, que tem, desde logo, a volição de manter regular o andamento do processo, evitando ao longo do caminho e com vista à decisão final, todo o qualquer elemento que obste, de forma absoluta, ao conhecimento do pedido; quanto mais, poderá daí resultar uma decisão final menos completa e assertiva. Mas, nada mais que isso.

Essa discricionariedade enforma-se no espaço de responsabilidade do juiz, isto é, entrega-se ao juiz a decisão de agir, sempre em conformidade com os preceitos legais e em respeito à sua elevada capacidade de ponderação.

Naturalmente, no que ao exercício jurisdicional tributário respeita, compete aos TT a decisão de optar por suspender, ou não, a instância e aguardar decisão sobre a questão prejudicial.

No plano externo, *maxime* no plano das relações com o DUE, o desafio poderá ser maior. Na verdade, já não basta, como solução, a formulação de um juízo de prognose, ou o elevado nível de ponderação dos juízes. Os elementos moderadores de uma eventual opção jurisdicional são, neste caso, mais contundentes.

Não se pode descurar que, neste plano, estará sempre em causa a sustentabilidade das relações entre o ordenamento normativo interno e o elenco normativo da UE, por conseguinte, da própria existência e manutenção da UE. Portanto, a cautela é necessariamente mais exigente.

Dessa feita, parece-nos perfeitamente razoável que o limite da discricionariedade legal venha a ser a impossibilidade da via recursiva. Pois, a admitir-se sentido oposto, ficaria em crise a possibilidade de se recorrer junto do TJUE, que é, nos termos do DUE, o tribunal competente para as questões prejudiciais que se prendam com a interpretação das normas substantivas da UE, bem como da interpretação e validade dos actos praticados pelos seus actores. Aliás, ficaria igualmente em crise a firmeza dos princípios basilares da relação entre o nosso Estado e a UE, e acabaria por falecer o próprio conteúdo normativo-constitucional, concretamente aquele que prevê um quadro normativo alargado, receptor das suas vinculações normativas.

Para concluirmos este ponto de análise, resta-nos apenas salientar que, pelo exposto, de modo algum se pode considerar que o elemento da questão prejudicial, enquanto incidente processual, no âmbito, ou não, de um processo de reenvio prejudicial, coloque em causa os limites das competências dos TT – e aqui temos de incluir, ainda, os tribunais arbitrais em matéria tributária – ou o seu respectivo exercício jurisdicional.

Aliás, parece-nos evidente que os elementos aqui trazidos promovem um sentido contrário: (i) no plano externo, a ideia de cooperação institucional, em que o juiz tributário se assume como um verdadeiro juiz comunitário, no sentido de aplicador de disposições normativas de DUE e, (ii) no plano interno, o reforço do respectivo âmbito jurisdicional, contando para tal, porventura, a ideia de um aproveitamento adequado do princípio de suficiência do processo (tributário).

3. Recorte jurisprudencial da competência dos Tribunais Tributários

Será, porventura, oportuno recordar o que recolhemos acerca da competência tributária. Em traços gerais, concretizámos que a competência dos TT encerra um perímetro em torno da relação jurídica tributária. De seguida, definimos o seu alcance, ao estabelecer que os TT têm o poder-dever para conhecer e julgar os litígios daí emergentes, concretamente as questões de

natureza tributária. Por último, adoptámos o esforço jurisprudencial que definiu a questão tributária como uma questão que exige a interpretação e aplicação das normas de direito tributário substantivo ou adjectivo, para resolver questões referentes às matérias atidas ao exercício da Administração Tributária.

Portanto, a destrição da competência, em razão da matéria, dos TT encontra-se praticamente realizada.

No entanto, julgamos que falta compreender o modo de aferição dessa respectiva competência. Nessa medida, parece-nos necessário trazer à luz desta investigação o entendimento que, sobre este tópico, vem sendo desenvolvido em sede de jurisprudência, *maxime* do TdC.

Na verdade, julgamos que esse exercício nos poderá preparar melhor para o passo seguinte, ou seja, o confronto dos casos-limite com as fronteiras da jurisdição tributária. Vejamos, então.

a) Nesta matéria, a jurisprudência é muito clara – primacialmente, em sede de conflitos de jurisdição – a competência (em razão da matéria) de um tribunal afere-se pela natureza da relação jurídica. Isto é, entre a natureza do tribunal competente, e a natureza da relação jurídica, causadora do litígio, deverá existir uma ligação directa e decisiva.

Por conseguinte, a nossa primeira observação é esta: têm competência para julgar litígios emergentes de uma relação jurídica tributária, os TT, e não outros.

b) Porém, como sabemos, o exercício de aferição de competência, concretamente no que concerne à definição da relação jurídica subjacente, resulta de um processo de articulação de vários elementos, designadamente os termos da pretensão apresentada – causa de pedir e pedido –, a identidade das partes, e, eventualmente, a medida de conexão entre a pretensão e a realidade jurídica em apreciação. O mesmo será dizer, então, que para se aferir da competência de um dado tribunal, será imperioso observar todos os elementos disponíveis que possam relevar para a determinação. o mais exacta possível, da causa em apreço.

Ora, como está bom de ver, não serve, apenas, tomar em mãos a identidades das partes, ou a pretensão do autor. Ademais, será essencial comprovar a base da qual a pretensão se desenvolveu, e relacioná-la com a forma que esta veio a assumir.

Então, a segunda observação é esta: é ao juiz que compete adequar a pretensão do autor a uma concreta espécie de relação jurídica, com recurso a todos os elementos que se encontrem disponíveis.

c) Mas, vejamos, embora compita aos juízes juntar os elementos aferidores da competência dos tribunais, e embora o façam imbuídos de um elevado espírito de ponderação, a verdade é que esse exercício não é – ou não deve ser – livre, ou melhor, não deverá conter espaço de liberdade no momento de conformar o resultado da ponderação dos elementos com a determinação da (in) competência.

Com efeito, esta realidade encontra-se moldada, desde logo, pelos elementos envolvidos, os quais podem ser analisados de forma objectiva, mas também pela lei³⁹¹. Na verdade, a vontade do legislador merecerá, num qualquer momento de dúvida, o papel de elemento determinante, pois, em razão da natureza da sua função, bem como da sua submissão à lei, nenhum juiz poderá procurar contornar, ou confrontar uma disposição normativa que estabeleça resultado diferente daquele por si alcançado, a menos que tal decorra de um processo de interpretação, nos termos da lei.

Portanto, podemos aqui concretizar uma terceira observação: o exercício de aferição de competência é condicionado pelos elementos carreados ao Tribunal, mas, sobretudo, pelas disposições normativas aplicáveis ao resultado da ponderação desses mesmos elementos.

d) Pelo que já foi dito, resulta claro que a realidade presumida no início desta particular análise não se revela totalmente exacta. Na verdade, já o sabíamos. Mas, sabíamos também que só depois de percorridos estes passos é que podíamos compreender o porquê.

³⁹¹ Em rigor, mesmo na possibilidade de o juiz entender valorar uma eventual conexão entre a pretensão e a relação jurídica subjacente, tal desiderato deverá tentar encontrar fundamento no corpo normativo adequado. V. com interesse, o Ac. do TdC, 021/08, de 27.11.2008, R. Santos Carvalho.

Ora, nessa medida, é necessário estabelecer um limite à nossa primeira observação. Bem visto, não é possível assumir uma ligação directa entre a competência de um tribunal e a natureza da relação jurídica subjacente à pretensão que lhe é apresentada.

Isto é, a presunção deve existir, em consideração pelo perímetro de competência material já identificado. Mas, daí até esta se concretizar vai um percurso complexo, e com resultado incerto. Na verdade, o limite dessa mesma observação tenderá a ser a própria lei, enquanto manifestação da vontade do legislador. Daí que, o julgamento de um dado litígio tributário poderá, até, nem se incluir no elenco das competências dos TT. Poderá verificar-se a vontade do legislador em retirar ou afastar desse elenco determinadas pretensões que, de uma forma natural, atenta a sua configuração – nos moldes atrás evidenciados – aí se deveriam incluir.

Contudo, parece-nos razoável perspectivar que essa vontade (legislativa) decorre da ponderação de interesses concretos que, na nossa modesta previsão, poderão muito bem ser razões de praticabilidade, de tradição ou, até, de conveniência material.

Em todo o caso, o que para nós é evidente é a crescente dificuldade em compreender a linha de correspondência entre a previsão constitucional, concernente à competência tributária, e a atribuição das competências tributárias, concretizada no plano infra-constitucional.

Pois, é essa mesma correspondência que, definida adequadamente, permite, em nosso entender, *primo*, definir com clareza os limites da jurisdição tributária, *secundo*, atribuir-lhes a resistência e a flexibilidade necessárias.

Mas, para sermos coerentes com a linha de pensamento que demonstramos ao longo de toda a investigação, só iremos acompanhar a vontade do legislador, nesse pendor limitativo, se daí decorrer, de algum modo, um acréscimo da eficiência, senão apenas dos TT, então do quadro jurisdicional, enquanto um todo.

§ Único: Apreciações conclusivas

Quanto ao concreto recorte da competência dos TT, primacialmente em situações de conflitos de jurisdição, é possível destacar as seguintes notas conclusivas:

1. A competência, em razão da matéria, dos TT depende da comprovação de uma relação jurídica tributária, subjacente à pretensão do autor.

2. A comprovação de uma relação jurídica tributária deve resultar de um exercício de ponderação, levado a cabo pelos juízes, estribado e condicionado na totalidade dos elementos disponíveis, designadamente os termos da pretensão do autor – causa de pedir e pedido –, identidade das partes e, eventualmente, na conexão entre a pretensão apresentada e a realidade jurídica em apreciação³⁹².

3. O resultado dessa ponderação deverá encontrar enquadramento nas disposições recolhidas no elenco normativo tributário.

4. As fronteiras da jurisdição tributária – resistência e flexibilidade

4.1. Enquadramento

Até este ponto, o périplo analítico que vimos realizando ao âmbito jurisdicional tributário permitiu-nos evidenciar, num enquadramento constitucional e infra-constitucional, o seu recorte, designadamente a sua competência genérica, o seu modelo organizatório, a sua estrutura interna e respectivas competências específicas, os seus limites fronteiriços e, ainda, o exercício de aferição da competência material tributária, em sede de conflitos de jurisdição.

³⁹² Na verdade, o elemento da conexão não aparece de modo frequente. Apenas em situações particulares se impõe junto dos juízes a consideração e a valoração desse mesmo elemento, como por exemplo, em respeito ao direito de preferência invocado no domínio de uma execução fiscal. V. a propósito, o Ac. do TdC, P. 010/09, de 07.07.2009, R. Fernando Fróis. Ademais, importa mencionar que esta abertura de ponderação sempre mereceu acolhimento noutras áreas de intervenção jurisdicional, como por exemplo no âmbito do Direito penal, concretamente quanto à pluralidade de crimes. V. nesse plano, MOUTINHO, José Lobo, “*A competência por conexão no novo código de processo penal*”, in “*Direito e Justiça*”, Revista da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa – Suplemento, 1992, p. 118 s.

Na verdade, estes elementos são reveladores do cumprimento da maioria dos objectivos por nós traçados no início desta investigação: recorte de um reduto jurisdicional tributário, concretização do seu critério substantivo de competência, e definição dos seus planos organizatório e funcional. Pelo que, nessa medida, julgamos ter cumprido a maioria dos nossos desígnios investigatórios.

Contudo, para se compreender, na totalidade, a dimensão da jurisdição tributária, é essencial esclarecer o seu nível de resistência. Daí, a necessidade de se explorar a flexibilidade das suas fronteiras. Pois, apenas tomados os seus resultados, nos será possível avaliar, com o maior rigor possível, a utilidade que esta jurisdição ocupa no actual ordenamento normativo.

Com este pretexto, tomaremos esforço e tempo para analisar o último ponto da nossa investigação, o qual se prende com o exame dos – por nós denominados – casos-limite.

Na prática, estes especiais casos representam, desde logo, situações cuja definição de atribuição de competência, não se revela simples. E, nessa medida, apresenta-se ao legislador ordinário um natural espaço de manobra para decidir qual a jurisdição competente, independentemente da ligação natural entre a matéria em causa e a competência genérica da respectiva jurisdição.

Por conseguinte, a sua decisão pode fundamentar-se numa linha de praticabilidade ou, então, num esforço necessário e útil, que vise promover, de algum modo, a eficiência do exercício jurisdicional tributário.

Dito isto, retomaremos o teste de resistência às fronteiras da jurisdição tributária, uma vez que, em rigor, já demos início a esse processo com a análise à jurisdição arbitral tributária e às questões prejudiciais, tendo obtido resultados bem positivos.

4.2. Casos-limite

A selecção dos casos que agora evidenciaremos foi realizada tendo em conta os principais espaços de intervenção dos TT, os quais se incluem, consabidamente, nos domínios do procedimento e do processo tributário.

Nessa conformidade, abordaremos os seguintes casos-limite: a competência da jurisdição comum respeitante à tutela dos direitos fundamentais, no âmbito de um procedimento de inspecção tributária; a influência do processo de insolvência, e do incidente da separação de meações, no âmbito de um processo de execução fiscal; o processo de indemnização, concretamente em respeito aos juros indemnizatórios; e, a competência da jurisdição comum sobre a matéria penal tributária.

Julgamos que estes exemplos representam devidamente os pontos mais sensíveis da delimitação jurisdicional tributária.

Não temos, no entanto, a veleidade de considerar que estes casos representam, de modo absoluto, o universo de casos-limite, nos termos aqui delimitados.

Em todo o caso, não podemos deixar de sublinhar que estes exemplos se enformam na linha essencial de intervenção dos TT.

Por conseguinte, avaliamos que as conclusões que iremos alcançar poderão, de algum modo, adaptar-se a outros casos, aqui não expostos, seja pelo facto de tais casos se equiparem, materialmente, aos casos aqui evidenciados, seja, ainda, pela similitude da motivação legislativa subjacente.

4.2.1. No domínio do procedimento administrativo – a protecção dos direitos fundamentais no âmbito do procedimento de inspecção tributária

Os casos que trataremos agora de destacar enquadram-se, em nosso entender, no âmbito garantístico que decorre da Constituição e, nessa medida, influem o modo de actuação que a Administração tributária deve adoptar, quando seja previsível que essa mesma actuação possa colocar em crise algum direito fundamental.

Concretizando, referimo-nos aos casos representativos de (eventuais) restrições aos direitos da propriedade, da privacidade, ou da personalidade, mas no âmbito de uma inspecção tributária.

Neste campo, e em razão da natureza dos direitos em causa, o legislador ordinário resolveu articular o alcance do procedimento de inspecção tributária com a protecção do núcleo essencial dos direitos fundamentais dos sujeitos passivos. Isto é, respeitando a regra constitucional de restrição de direitos fundamentais³⁹³.

Com efeito, as diligências tomadas pela Administração tributária, no sentido de obter as informações relevantes para a definição da situação tributária de um sujeito passivo, devem relacionar-se com o dever de cooperação deste último, de uma forma proporcional e adequada³⁹⁴.

No entanto, o dever de cooperação aí enformado poderá até nem ocorrer. De facto, o sujeito passivo pode, nos termos da lei, recusar-se a cooperar com a Administração tributária, sempre que daí possa prever a ocorrência de violação de um seu direito fundamental³⁹⁵.

Essa possibilidade de recusa perspectiva, para a Administração tributária, o recurso à via judicial, como forma de cumprimento dos deveres de informação e cooperação, consabidamente essenciais ao exercício inspectivo tributário. Com efeito, determina o legislador que, nos casos de oposição (de cooperação) dos sujeitos passivos, o procedimento de inspecção tributária só poderá ser retomado se um tribunal de comarca, perante pedido fundamentado apresentado pela Administração tributária, garantir autorização nesse sentido³⁹⁶.

Portanto, neste concreto caso, a competência não cabe na esfera dos TT, mas sim no âmbito de intervenção dos tribunais judiciais comuns. O que nos leva a questionar: será esta uma decisão conforme às regras de atribuição de competência que se encontram firmadas no nosso ordenamento normativo? E se é, de facto, uma decisão adequada, qual a sua motivação?

³⁹³ Cfr. o artigo 18.º, da CRP.

³⁹⁴ Cfr. os artigos 5.º, 7.º e 9.º, do RCPIT.

³⁹⁵ Assim, artigo 63.º, n.º 4, da LGT. Cfr. ainda a propósito, o artigo 35.º, n.º 3, do RCPIT.

³⁹⁶ Em respeito ao sigilo, de acordo com a natureza que este assuma, o legislador aponta diversas formas de actuação, nem todas elas exigindo autorização judicial. Assim, no âmbito do sigilo bancário, pode a Administração tributária aceder directamente aos documentos e informações que entenda por relevantes, sem consentimento do seu titular, como, nos casos em que o sujeito passivo se oponha a cooperar, não carece de autorização judicial – artigo 63.º-B, n.º 2, da LGT. Neste último caso, a actuação da Administração tributária é alargada aos familiares ou terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte. Em todo o caso, terá de fundamentar a sua actuação, com qualquer das motivações previstas no artigo 63.º-B, n.º 1, da LGT. No entanto, havendo necessidade de autorização judicial, são os tribunais tributários competentes para a sua emissão – artigo 146.º-A, B e C, do CPPT. Trata-se de uma opção que não acompanha aquela que vimos anteriormente, referente ao pedido de autorização judicial no âmbito de um procedimento de inspecção tributária, embora se trate de uma questão atida ao reduto dos direitos fundamentais, senão do sujeito passivo, de terceiros em princípio alheios à relação jurídica tributária em causa. Em todo o caso, concordamos com esta opção, a qual achamos adequada. Sobre as relações especiais, é possível destacar algumas definições, como por exemplo, artigo 63.º, n.º 4, do CIRC, e artigo 49.º, CIRE. V. ainda, os acórdãos do STA, P. 0897/09, de 21.10.2009, Relator Pimenta do Vale, P. 0834/09, de 16.09.2009, Relator António Calhau, e P. 0668/10, de 29.09.2010, Relator Casimiro Gonçalves.

Para darmos uma devida resposta teremos de compreender, primeiro, se estes actos configuram uma matéria que se deva incluir no perímetro da competência tributária, isto é, se integra de algum modo a relação jurídica tributária, ou se são, porventura, apenas actos de natureza preparatória.

Recorrendo à disposição normativa contida no artigo 1.º, n.º 2, da LGT, a relação jurídica tributária tem início quando se estabelece uma ligação entre a Administração tributária, agindo como tal, ou seja, quando esta produza actos tributários ou actos administrativos em matéria tributária, e os sujeitos passivos³⁹⁷.

No entanto, em respeito aos actos que agora evidenciamos, determina o legislador no artigo 11.º, do RCPIT, que os mesmos assumem natureza meramente preparatória ou acessória dos actos tributários ou em matéria tributária.

Isto é, estes actos não podem ser, por regra, impugnados, em respeito pelo princípio da impugnação unitária prevista no artigo 54.º, do CPPT. O que não quer dizer que se ponha em causa a tutela jurisdicional do sujeito passivo³⁹⁸. Sucede que não se releva nesses casos uma relação de prejudicialidade entre o acto preparatório (acto integrante do procedimento inspectivo tributário) e o acto final, ainda não produzido, que possibilite destacar o acto preparatório como acto impugnável³⁹⁹.

Portanto, se os actos em evidência são actos preparatórios, ou acessórios, e não actos tributários ou em matéria tributária, é possível afirmar que exista, neste ponto, uma relação jurídica tributária?

Bem, dissemos que, no quadro de uma relação jurídica tributária, seria necessário que a Administração tributária agisse como tal. E, em princípio, a prática de actos preparatórios não revela uma actuação nesses termos. Portanto, de acordo com a concepção definida pela LGT, uma relação jurídica tributária teria natureza intermitente, isto é, umas vezes existia, outras vezes não.

Ora, parece-nos que tal consideração será insuficiente, e até desconforme.

³⁹⁷ V. a propósito, o Ac. do STA, P. 059/12, de 23.02.2012, Relator Dulce Neto.

³⁹⁸ Aliás, no que concerne aos direitos fundamentais, esta questão nem se coloca, na medida em que o contribuinte pode, sem recurso a qualquer órgão judicial ou administrativo, opor-se a cooperar.

³⁹⁹ Em todo o caso, admite-se a impugnação de actos preparatórios, designadamente as decisões de avaliação de matéria colectável por método indirecto.

Por outro lado, não podemos afastar da ideia a própria concepção de um procedimento tributário, ou seja, que durante o mesmo sejam praticados actos preparatórios, ligados entre si de um modo lógico e cronológico, com vista à produção de um acto (o último) de liquidação. E que compete, primacialmente, à Administração tributária a prática desses mesmos actos preparatórios⁴⁰⁰.

Isto é, em nosso modesto entendimento, o agir na forma estabelecida pelo artigo 1.º, da LGT, deve compreender *todos os actos que apenas à Administração tributária compita realizar*, ou dirigir, com vista à produção de um acto tributário ou de um acto em matéria tributária, e não apenas estes últimos, pois tal seria, porventura, redutor⁴⁰¹.

Ademais, diz-nos o mesmo legislador, a relação jurídica tributária inicia-se quando ocorra um facto tributário que imponha à Administração, e ao sujeito passivo, o poder e o dever, respectivamente, de agir, - e acrescentamos nós – independentemente de o mesmo facto ser conhecido ou não, pela Administração, no tempo legalmente devido⁴⁰².

E, quanto à natureza das prestações envolvidas, veja-se o artigo 30.º, da LGT, designadamente a alínea b), do n.º 1. Determina-se nessa disposição normativa que o direito a prestações acessórias de qualquer natureza e o correspondente dever ou sujeição, integram a relação jurídica tributária.

Mais, o artigo 31.º, n.º 2, estabelece que a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações, são actos que se abrigam na definição de obrigações (prestações) acessórias, as quais, relembramos, andam juntas com a obrigação principal tributária.

De modo que, por tudo isto, é nosso entendimento que a prática desses actos (inspectivos) se concretiza já dentro da relação jurídica tributária, e não como sua promotora.

Em todo o caso, como referimos no início, o que preocupou, certamente, o espírito do legislador foi o reduto, pretensiosamente inexpugnável, dos direitos fundamentais.

⁴⁰⁰ É admissível realizar a contratação de outras entidades, como no caso previsto pelo artigo 3.º, do RCPIT. No entanto, a direcção permanece na Administração tributária.

⁴⁰¹ Aliás, nesta dimensão é possível identificar as obrigações (principal e acessórias) como objecto das actuações da Administração tributária. Assim também já ponderou a SCT do STA, P. 059/12, de 23.02.2012, Relator Dulce Neto: "*(...) em que a Administração Tributária actua como tal, no exercício da sua função tributária, agindo sobre a relação jurídica tributária estabelecida entre si (como sujeito activo) e o contribuinte (como sujeito passivo) ou sobre a obrigação que dela emana, produzindo actos materialmente administrativos em matéria tributária.*".

⁴⁰² Cfr. o artigo 36.º, n.º 1, da LGT.

Desse modo, o que é necessariamente relevante, é saber se a defesa dos direitos fundamentais, ainda que estes sejam evidenciados no âmbito de uma relação jurídica tributária – porventura objectos de conflitos tributários – deve repousar, exclusivamente, no elenco das competências dos tribunais judiciais comuns. E, se tal possibilidade se adequaria à concepção de uma jurisdição tributária útil e eficiente?

Julgamos que não. Entendemos, nessa medida, que a tutela dos direitos fundamentais não deve, apenas pela sua configuração natural, ser exclusiva de uma jurisdição. De resto, nem pode assim ser.

Se verificarmos o artigo 49.º, n.º 1, al. a), do ETAF, a primeira competência (genérica) atribuída aos tribunais administrativos e tributários é, precisamente, a tutela dos direitos fundamentais⁴⁰³. Portanto, afastar essa habilitação do elenco das competências (específicas) dos TT parece-nos uma tarefa vedada.

Todavia, ainda que considerássemos os actos integrantes do procedimento inspectivo, inclusive os pedidos de autorização judicial, como actos que precedem a existência de uma relação jurídica tributária, o resultado da nossa ponderação não seria, decerto, diferente.

Nessa possibilidade, juntaríamos aos elementos ínsitos ao *quid disputatum* a conexão entre os respectivos actos e o objectivo primacial do procedimento de inspecção tributária, para configurar uma relação jurídica tributária, e relacioná-la como uma competência materialmente própria dos TT.

Como, ainda, poderíamos – de resto, podemos – apelar ao sentido que o princípio da conveniência material aponta, concretamente ao princípio da igualdade, e de acesso ao Direito⁴⁰⁴.

Porém, como também já cuidamos de alertar, o resultado do exercício de ponderação – de aferição e atribuição – de competências deve encontrar enquadramento no elenco das disposições normativas tributárias.

Ora, nessa conformidade, verifica-se que é a própria determinação legal que atribui a competência sobre os pedidos de autorização judicial, porventura adequada aos TT, à jurisdição

⁴⁰³ V. a propósito, OLIVEIRA, Mário Esteves de, OLIVEIRA, Rodrigo Esteves de, “Código de Processo dos Tribunais Administrativos Anotado e ETAF, Vol. I”, Almedina, 2006, p. 41.

⁴⁰⁴ Sobre este argumento suscita-nos uma reserva. Poderá ser razoável admitir que a atribuição da competência em análise à jurisdição comum possa ser, nesta linha, materialmente mais conveniente, se observarmos a distribuição territorial dos tribunais judiciais, e constataremos que estes existem em maior número, estão mais bem distribuídos, e em última análise até mais próximos dos cidadãos, de modo que recorrer a eles, nestes casos, converge no sentido que o princípio da conveniência material aponta.

comum. E, quanto ao valor dessa imposição, lei é lei, e por isso mesmo, não permite resultado distinto daquele que estatui.

Dito isto, resta-nos concluir esta nossa modesta opinião, que pelos motivos apresentados, se revela contrária ao entendimento do legislador, e pugnar pela inclusão da competência sobre os pedidos de autorização judicial, nos termos aqui visitados, no elenco das competências dos TT.

4.2.2. No domínio do processo de execução fiscal – o processo de insolvência e o processo de separação de meações

Os exemplos seguintes revelam-se no domínio do processo de execução fiscal. Com efeito, e contrariamente às situações analisadas no ponto anterior, aqui tudo se passa no âmbito de um processo judicial, e não de um procedimento.

Em todo o caso, as linhas de observação a ter em conta devem ser exactamente as mesmas que seguimos anteriormente.

Retomando o ponto em análise, a natureza das questões a explorar revela-se, primordialmente, incidental. Isto é, são questões ou factos que podem ser suscitados durante o andamento de um processo de execução fiscal e, cujo conhecimento, no entender do legislador e da jurisprudência, cabe à jurisdição comum⁴⁰⁵.

a) Desde logo, podemos destacar a situação em que, paralelamente ao decurso de um processo de execução fiscal sobre um determinado sujeito passivo, um tribunal judicial comum profere decisão relativa a um processo de insolvência, sobre esse mesmo sujeito passivo.

⁴⁰⁵ Cfr. o artigo 151.º, n.º 2, do CPPT.

Neste caso, determina o legislador que o processo de execução fiscal deverá ser interrompido e, subsequentemente, avocado pelo tribunal judicial, de modo a que este o apense ao processo de insolvência⁴⁰⁶.

Esta determinação está, no entanto, conformada de algumas condições. Desde logo, não se aplica aos créditos vencidos após a declaração de insolvência⁴⁰⁷. Porém, quanto aos casos em que se aplique, cabe ao respectivo administrador da insolvência requerer a avocação dos processos (tributários) em que o insolvente seja executado ou responsável, sob pena de vir a incorrer em responsabilidade subsidiária⁴⁰⁸. Como compete, por defeito, ao Ministério Público o papel de reclamar, junto do processo de insolvência, o pagamento dos créditos a que o Estado tem direito, em resultado da subjacente relação jurídica tributária⁴⁰⁹.

Tendo em conta todos estes diversos elementos, é nosso entendimento que a consideração da atribuição da competência à jurisdição comum não pôde ter resultado de uma frágil ponderação legislativa. Isto é, a sua motivação deverá ter-se revelado bem forte.

Nessa conformidade, entendemos que não nos podemos debruçar sobre a bondade dessa opção legislativa apenas tendo em conta o enunciado processo de aferição, e atribuição, de competência.

Na verdade, resulta claro para nós que este particular exemplo exige uma ponderação final sobre a utilidade da mesma. O que vem a implicar saber se o resgate desta competência pelos TT não poria em causa a eficiência de outras jurisdições e de outros processos judiciais, concretamente do processo de insolvência.

Julgamos que, neste caso, o legislador tomou a melhor decisão. Se bem virmos, a utilidade do processo de insolvência, e subjacente a este, os direitos dos credores, ficaria em

⁴⁰⁶ Cfr. os artigos 180.º, do CPPT, e 85.º e 86.º, do Código Insolvência e Recuperação de Empresas (CIRE). A avocação do respectivo processo de execução fiscal tem como limite os oito dias, após a verificação do fim do processo de insolvência. V. Ac. do STA, 0877/11, de 15.02.2012, Relator Pedro Delgado.

⁴⁰⁷ O alcance aqui é maior que aquele que se encontra na própria letra da lei (artigo 180.º, n.º 6, do CPPT). Porém, deve ser enquadrado numa linha de harmonização, estribada no princípio interpretativo de unidade do sistema jurídico – artigo 9.º, n.º 1, do CC –, pacificamente difundida pela doutrina e jurisprudência. V. SOUSA, Jorge Lopes de, “*Código de Procedimento e de Processo Tributário - Volume III*”, pp. 323-324. V. ainda, os acórdãos do STA, referentes aos processos P. 0625/06, de 15.11.2006, Relator Brandão de Pinho, P. 0603/06, de 29.11.2006, Relator Jorge Lino, P. 051/10, de 14.04.2010, Relator Isabel Marques da Silva, P. 0326/11, de 07.09.2011, Relator Isabel Marques da Silva, e P. 0885/11, de 29.02.2012, Relator Francisco Rotheres.

⁴⁰⁸ Cfr. artigo 181.º, n.º 2, do CPPT.

⁴⁰⁹ Cfr. o artigo 128.º, n.º 1, do CIRE.

risco de se matizar, ou até de se perder, se os processos em causa (de execução e de insolvência) não fossem apensos, um ao outro.

Ora, tendo em conta a natureza complexa do processo de insolvência, em razão do número de credores, patrimónios, direitos e interesses, que inevitavelmente invoca, não será inesperado que seja este o processo dominante, devendo o processo de execução fiscal apensar-se a este, passando a ser regulado pelo CIRE e, ainda, nos casos aplicáveis, também pelo entretanto revogado, Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência (CPEREF).⁴¹⁰

Como se vê, então, o que para nós pesou mais no pensamento do legislador foi a salvaguarda de uma dimensão de direitos e interesses, cuja protecção se vem a revelar como um verdadeiro interesse público⁴¹¹.

Portanto, aqui não encontramos espaço para impor as regras gerais de aferição de competência, mas, isso sim, uma ponderação de recorte excepcional, de modo a compreender que a eficiência que muito preservamos não é, seguramente, objectivo exclusivo da jurisdição tributária; bem vistas as coisas, esse é, forçosamente, um objectivo comum a toda a concepção jurisdicional.

De modo que, neste caso, qualquer outra opção, que não a tomada, poderia colocar em crise esse plano de construção. Pois, por uma jurisdição, arriscar-se-ia a eficiência de outras demais jurisdições. O que viria a ser, naturalmente, um resultado desastroso.

b) Uma outra situação, também ela constatada no domínio do processo de execução fiscal, prende-se com o requerimento de separação judicial de bens, previsto no artigo 220.º, do CPPT. O que releva neste caso é a determinação do tribunal competente para o processamento do necessário inventário para separação de bens, ou melhor, das meações⁴¹².

⁴¹⁰ Importa destacar uma vantagem incontornável decorrente desta condição, que vem a ser a colocação da parte Estado – se verificadas certas circunstância – ao nível dos demais credores, independentemente da sua natureza. Assim, artigo 97.º, do CIRE. V. uma vez mais, Ac. do TRP, P. 0822193, de 01.07.2008, Relator Guerra Banha.

⁴¹¹ Situação diferente seria aquela que colocasse em confronto dois processos de execução, um comum e um fiscal, como nos determina o artigo 218.º, n.º 3, do CPPT. Nessa caso, o interesse público aponta para a continuidade do processo de execução fiscal. V. o Ac. do STA, P. 0806/10, de 16.12.2010, Relator António Calhau.

⁴¹² Cfr. o artigo 1404.º, do CPC.

Desde logo, importará referir que o requerimento em evidência surge no decorrer de um processo de execução fiscal, de forma incidental. Por conseguinte, compete ao cônjuge não executado apresentar esse mesmo requerimento, no prazo de 30 dias, sob pena de a execução prosseguir sobre os bens que se encontrem penhorados⁴¹³.

Mas, se o requerimento for apresentado, qual o tribunal competente para acolher o processo subsequente?

A jurisprudência tem sido, neste ponto, bem clara e pacífica⁴¹⁴. No seu entendimento, a competência cabe à jurisdição comum, substancialmente por dois motivos. Um deles é o facto de o CPPT não dispor este requerimento no elenco dos incidentes admissíveis no processo de execução fiscal⁴¹⁵. O outro é a natureza da matéria, a qual se evidencia própria do foro civil, e não tributário.

No que respeita ao primeiro dos motivos, é verdade que o CPPT não acolhe o acto em apreço como um incidente admissível de conhecer no âmbito de um processo de execução fiscal. Aliás, nesse elenco apenas se admite o embargo de terceiros, a habilitação de herdeiros, e o apoio judiciário.

De igual forma, também não nos parece que se possa invocar o conteúdo das disposições normativas previstas nos artigos 97.º, n.º 1, al. o), do CPPT, e 49.º, n.º 1, al. d), do ETAF, pelo qual se atribui aos TT a competência para conhecer e julgar todos os incidentes que possam ser suscitados durante as acções para as quais sejam competentes conhecer e julgar.

Esta limitação parece-nos simples de concretizar se notarmos que o processo de execução fiscal se encontra devidamente regulado pelo Título IV, do CPPT. E, por conseguinte, no que respeita aos incidentes, o legislador entendeu aí concentrar apenas aqueles que se justificavam admitir, não sendo o requerimento da separação de bens, um deles.

Mas, existe uma outra consideração, porventura válida. Com efeito, entende o TdC, através do seu lastro jurisprudencial, que este requerimento não é, sequer, um incidente,

⁴¹³ Cfr. o artigo 825.º, n.º 5, do CPC.

⁴¹⁴ V. os acórdãos do TdC, P. 021/08, de 27.11.2008, Relator Santos Carvalho, e P. 018/08, de 27.11.2008, Relator Madeira dos Santos.

⁴¹⁵ Cfr. o artigo 166.º, n.º 1, do CPPT. V. a propósito dos incidentes típicos em processo de execução fiscal, SOUSA, Jorge Lopes de, "*Código de Procedimento e de Processo Tributário - Volume III - Anotado e Comentado*", 6.ª Edição, Áreas Editora, 2011, pp. 152 s.

enquanto ocorrência extraordinária, estranha ou anormal⁴¹⁶. Em rigor, define-o como um processo “*a se*”, devidamente regulado pelo CPC, e no âmbito do processo executivo comum.

E, por conseguinte, um eventual exercício de ponderação sobre a não competência dos tribunais judiciais comuns acerca desta matéria, não merecerá qualquer oportunidade.

Pela nossa parte, acompanhamos parcialmente o enquadramento evidenciado.

Dessa feita, concordamos com a revelação do requerimento da separação de meações enquanto processo especial e autónomo, que implica a suspensão do processo de execução fiscal. Como concordamos que este processo não se impõe no domínio da execução fiscal enquanto incidente típico.

Mas, existe uma parte com a qual não concordamos. Com efeito, o nosso entendimento é que o requerimento de separação judicial de bens, tendo origem no domínio de um processo de execução fiscal, revela-se na forma de incidente.

Para tal, somos próximos de uma concepção de incidentes atípicos mais abrangente que aquela que resguarda o incidente atípico como uma ocorrência extraordinária, estranha ou anormal, que perturba o movimento normal de um processo. Nessa linha, esclarecemos que também nesse perímetro se podem incluir todos os incidentes que, tão simplesmente, não integram o elenco dos incidentes admissíveis num dado processo.

Isto é, a atipicidade de um incidente não deve estar, forçosamente, ligada à ideia de um acontecimento, ou melhor, de uma questão que tenha escapado à previsão do legislador, atenta a sua natureza improvável.

Se bem virmos, o incidente típico de embargos de terceiros, que o artigo 166.º, do CPPT, admite, em pouco se distingue da concepção do incidente da separação judicial de bens. Na verdade, poderíamos até admitir que os dois se poderiam prever como incidentes típicos. O que não sucede no domínio do processo de execução fiscal. Daí que, o primeiro se revele como típico e o segundo, em nosso entender, como atípico. Isto é, a sua distinção repousa apenas na admissibilidade do incidente ou não, ou seja, se se encontra previsto no quadro normativo respectivo ou não, e nada mais.

Em todo o caso, e independentemente da natureza que nós possamos atribuir a esse particular incidente, a realidade é que, para o legislador ordinário, não se revelou oportuno,

⁴¹⁶ Assim, Ac. do TdC, P.023/05, de 12.10.2006, Relator Oliveira Barros

relevante, ou sequer possível, admitir o incidente de separação judicial de bens como um incidente típico do processo de execução fiscal.

Por conseguinte, não vemos que as disposições normativas relativas ao processo de execução fiscal admitam a consideração desse incidente, enquanto atípico. De certa forma, entendemos que, também neste plano, o legislador não encontrou oportunidade, necessidade, ou possibilidade.

Então, por aqui não podemos concluir que esta matéria repouse na competência dos TT, em razão das normas processuais tributárias. E, assim, faltará ponderar se esta é uma matéria tributária ou não.

Também neste ponto, o TdC – pelo já destacado acórdão P. 021/08 – se mostra confiante em assinalar: que " *Não faria sentido atribuir competência para decidir de uma matéria do foro civil e privado a um tribunal jurisdicionalmente especializado em conhecer das relações jurídicas fiscais.* ".

Ora, como sabemos, a atribuição da competência de uma dada matéria a uma dada jurisdição decorre, em última análise, da vontade do legislador. E, nesse plano, a natureza da matéria independe da natureza da competência genérica atida à jurisdição.

Portanto, o sentido da motivação da opção legislativa não se deve recolher de uma análise dedutiva, mas sim concreta, ponderados outros interesses, como por exemplo, a praticabilidade, ou, ainda, a conveniência material, nos moldes já explicitados aquando da análise à actuação da administração tributária e no âmbito de um procedimento inspectivo.

Esta formulação implica, na prática, a possibilidade de se atribuir à jurisdição comum a competência sobre matérias de natureza tributária. Do mesmo modo que entendemos ser possível fazer o mesmo exercício, embora em sentido contrário, e atribuir à jurisdição tributária competência sobre matérias do foro civil ou privado.

Por tudo isto, não vemos, neste caso concreto, um obstáculo declaradamente intransponível, que impeça irreversivelmente a tomada de uma opção legislativa distinta da que actualmente se firma no processo de execução fiscal.

O que vemos, isso sim, é uma posição legislativa conservadora – porventura a mais adequada – reforçada pela jurisprudência, que não releva a utilidade de tomar a separação judicial de bens como um incidente típico, ou atípico, de um processo de execução fiscal, ainda

que tal pudesse, em nosso entender, suceder, ao abrigo do princípio de conveniência material, e do princípio da praticabilidade, concretamente da economia e celeridade processual.

Em todo o caso, guardamos para nós esta certeza: as fronteiras da jurisdição tributária não revelam, por aqui, qualquer fragilidade.

4.2.3. No domínio do processo de indemnização – os juros indemnizatórios

O contribuinte tem direito ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, da LGT⁴¹⁷. Estes revelam-se como um instrumento jurídico, cujo intuito é o de indemnizar os contribuintes pelos actos ilegais praticados pela Administração tributária, responsáveis pela lesão das suas posições jurídicas subjectivas.

Quanto aos factos subjacentes a esta indemnização, de salientar que apenas se consideram aqueles que resultem de erro sobre os pressupostos de facto ou sobre os pressupostos de direito⁴¹⁸.

Nos termos desta previsão normativa, os meios processuais, adequados ao respectivo pedido de indemnização, são a reclamação graciosa ou a impugnação judicial⁴¹⁹.

Porém, como nos ensina JORGE LOPES DE SOUSA, este elenco não é, de modo algum, absoluto; apenas evidencia um leque de meios administrativos e contenciosos direccionados à impugnação dos actos de liquidação. Dever-se-á, nessa medida, interpretar extensivamente o seu conteúdo, de modo a incluir, por maioria de razão, o recurso hierárquico, bem como aquele meio processual, porventura mais adequado ao pedido em causa, o processo de execução de julgados⁴²⁰.

⁴¹⁷ Necessário articular com o artigo 61.º, do CPPT.

⁴¹⁸ V. a propósito, os acórdãos do STA, P. 0416/11, de 07.09.2011, Relator Dulce Neto, P. 0876/09, de 08.06.2011, Relator Casimiro Gonçalves, e P. 022/10, de 24.02.2010, Relator Valente Torrão.

⁴¹⁹ Em conformidade com a determinação do artigo 97.º, n.º 2, da LGT. De sublinhar que nos encontramos no âmbito da responsabilidade objectiva da Administração, pelo que não será necessária a prova de culpa de nenhum dos seus órgãos, funcionários ou agentes. Neste sentido, SOUSA, Jorge Lopes de, “*Código de Procedimento e de Processo Tributário - Volume III...*”, pp. 537-538. V. ainda os acórdãos do STA, P. 01075/09, de 07.12.2010, Relator Dulce Neto, e P. 0477/09, de 28.10.2009, Relator Jorge Lopes de Sousa.

⁴²⁰ Assim, SOUSA, Jorge Lopes de, “*Código de Procedimento e de Processo Tributário - Volume I...*”, p. 543.

Prevê-se a possibilidade de, ainda, o contribuinte pretender exigir um montante indemnizatório superior àquele que pudesse decorrer deste regime em apreço, pelo que, nesse plano, o meio adequado será a acção para reconhecimento de um direito⁴²¹.

No que concerne aos actos anulados, em razão de um vício de forma ou de incompetência, é entendível que não há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, mas apenas à restituição da quantia paga, na medida em que não se afere, por aí, que a prestação foi indevidamente paga.

Em todo o caso, tal não prejudica a possibilidade de haver lugar ao pagamento de uma indemnização, se esta for exigida judicialmente, ao abrigo da Constituição, e do Regime da Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado e Demais Entidades Particulares (RRCEE)⁴²².

No entanto, em respeito ao nosso estudo, aquilo que nos importa efectivamente salientar, é isto: compete aos TT o conhecimento e julgamento dos pedidos de juros indemnizatórios que decorram dos casos previstos no artigo 43.º, da LGT, ainda que, o montante exigido pelo contribuinte, ultrapasse o limite desses mesmos juros indemnizatórios⁴²³.

Aliás, mesmo quando se imponha o meio processual de execução de julgados, a competência ainda pertence aos TT, nos termos do artigo 146.º, n.º 3, ainda que regulado pelas normas do CPTA⁴²⁴.

Portanto, este exemplo serviu, não para evidenciar uma qualquer fragilidade da delimitação da jurisdição tributária, mas para confirmar que a mesma se revela, neste ponto, suficientemente flexível para se adaptar aos casos práticos reveladores de um litígio emergente de uma relação jurídica tributária.

⁴²¹ Cfr. artigo 145.º, do CPPT, em articulação com os artigos 30.º, n.º 1, al. e), e 100.º, da LGT.

⁴²² Cfr. o artigo 22.º, da CRP, e a Lei n.º 67/2007, de 31 de Dezembro. Em respeito a este tipo de responsabilidade (civil extracontratual), a culpa é necessária, embora se estabeleça no RRCEE a presunção de culpa leve – artigo 10.º, n.ºs 2 e 3. V. SOUSA, Marcelo Rebelo de, MATOS, André Salgado de, “*Responsabilidade Civil Administrativa – Direito Administrativo Geral – Tomo III*”, 1.ª edição, Dom Quixote, 2008. V. ainda o Ac. do TdC, P. 016/06, de 29.11.2006, Relator Cândido de Pinho.

⁴²³ Este limite – actualmente em 4% – encontra-se estabelecido na Portaria 291/2003, de 8 de Abril, em articulação com o artigo 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT.

⁴²⁴ Cfr. a propósito os artigos 173.º e ss. Ainda se poderá admitir um último meio processual, na eventualidade de o contribuinte não exercer, em tempo útil, no meio impugnatório ou no processo executivo (julgados), o respectivo pedido de juros indemnizatórios, que vem a ser a acção comum, prevista no artigo 37.º, do CPTA. Esta possibilidade decorre de um entendimento, porventura demasiado rigoroso, de que esse comportamento omissivo tem como consequência a preclusão do direito de indemnização (juros indemnizatórios). O que nos faz notar que no elenco dos meios processuais tributários não existe uma acção comum. Com efeito, essa realidade deveria ser corrigida, no sentido de transformar o âmbito processual tributário num espaço de intervenção tutelar mais completo. V. sobre a possibilidade de recorrer à acção comum, o autor SOUSA, Jorge Lopes de, “*Código de Procedimento e de Processo Tributário - Volume I...*”, p. 571.

Ademais, serviu ainda para compreender que a jurisdição tributária, concretamente ao nível de intervenção processual, ficaria mais completa, se o legislador admitisse a inclusão de uma acção comum para a matéria tributária, evitando, desse modo, e uma vez mais, o recurso aos meios processuais próprios da jurisdição administrativa. Julgamos que esta medida poderia conferir maior eficiência ao exercício jurisdicional tributário.

4.2.4. No domínio do direito penal tributário – os crimes e as contra-ordenações

No âmbito do Direito tributário, as infracções às normas reguladoras do cumprimento obrigacional tributário são tratadas em sede de incumprimento, no quadro do direito penal tributário, através, primacialmente, do RGIT.

A designação genérica de infracções tributárias compreende qualquer facto típico, ilícito e culposo, declarado punível nos termos do regime legal tributário⁴²⁵.

Tal como no que concerne ao elenco penal comum, aqui também o legislador procedeu à distinção das infracções tributárias, em razão do seu nível de censurabilidade. Pelo que é possível destacar aquelas que evidenciam a prática de um crime⁴²⁶, punível com pena de prisão efectiva e ainda, com possibilidade de cumular sanções acessórias⁴²⁷, e aquelas que evidenciam um comportamento ilícito, mas que não preenchem um tipo legal de crime, designadas de contra-ordenações – simples ou graves – e puníveis com penas pecuniárias, sem prejuízo da aplicação de sanções acessórias⁴²⁸.

Dessa feita, é inevitável definir aqui um ponto de proximidade com o ramo do direito penal (configuração enquanto crime comum). Aliás, bastaria para tal atentar ao mecanismo de

⁴²⁵ Assim, artigo 2.º, n.º 1, do RGIT.

⁴²⁶ Nos termos do RGIT é possível distinguir, no âmbito dos crimes tributários, os crimes tributários comuns – artigos 87.º e ss – os crimes aduaneiros – artigos 92.º e ss – os crimes fiscais – artigos 103.º e ss – e os crimes contra a Segurança Social – artigos 106.º e 107.º.

⁴²⁷ Cfr. os artigos 12.º, e 16.º, do RGIT.

⁴²⁸ A sanção pecuniária designa-se por coima. É possível destacar as contra-ordenações de natureza aduaneira, e de natureza fiscal. Cfr. os artigos 23.º, 26.º, e 28.º, 108.º, e 113.º, do RGIT.

subsidiariedade previsto no artigo 3.º, do RGIT, para se comprovar tal realidade, com a disponibilidade de procura de preenchimentos omissivos através das disposições do CP e CPP.

Porém, o que nos importa focar a esse respeito (da proximidade) é a opção tomada pelo legislador, em atribuir à jurisdição comum a competência para conhecer e julgar os crimes tributários, assim como – neste caso, apenas em determinadas circunstâncias – os processos de contra-ordenação⁴²⁹.

Porém, em relação aos casos anteriormente demonstrados, julgamos que a motivação subjacente a esta opção é, efectivamente, mais forte.

A primeira condicionante, com que o legislador ordinário teve de se confrontar, decorre do plano constitucional e, em concreto, sob a forma de imposição restritiva, através da qual o legislador constitucional determina que não podem existir tribunais com competência exclusiva para o julgamento de certas categorias de crimes⁴³⁰.

Portanto, como está bom de compreender, por aqui se limita, desde logo, a atribuição de competência (exclusiva) aos TT para o julgamento dos crimes tributários. Porém, não se limita a atribuição da dita competência à jurisdição comum, salvaguardando, em todo o caso, a competência dos tribunais militares para o julgamento dos crimes com natureza estritamente militar⁴³¹.

Por outro lado, julgamos que o elemento da tradição poderá, e muito bem, ter complementado essa opção. Aliás, se entendermos relevar o peso da história política e judicial recente, relativa à criação de tribunais especiais para o julgamento de certos crimes, então este

⁴²⁹ De facto, assim o é, na medida em que o legislador decidiu afastar do elenco da competência genérica da jurisdição tributária, a matéria referente ao processo penal (tributário), como decorre do artigo 2º, al. c), do ETAF. Quanto ao processo de contra-ordenação, a competência poderá caber à jurisdição comum. Assim será nos casos em que se evidencie um concurso efectivo entre um crime e uma contra-ordenação, nos termos dos artigos 38.º, 39.º, do DL 433/82, de 27 de Outubro. V. SANTOS, Manuel Simas, SOUSA, Jorge Lopes de, “*Contra-Ordenações – Anotações ao Regime Geral*”, Vislis Editores, 2001, pp. 255-258, e ainda o Parecer do Conselho Consultivo da Procuradoria Geral da República, com o número P000592007, votado em 13.03.2008. Cfr. os artigos 51.º e 53.º, do RGIT.

⁴³⁰ Assim, artigo 209.º, n.º 4, da CRP.

⁴³¹ Esta salvaguarda revela-se necessariamente imperativa, em tempo de guerra – MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui, *op. cit.*, p. 110. Cfr. a Lei 100/2003, de 15 de Novembro. V. ainda, com interesse, RIBEIRO, Neves, FERREIRA, Alexandra, “*Seleção Temática de Jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça, I Volume*”, Almedina, Coimbra, 2006, pp. 141-191. Importará, ainda, sublinhar a conclusão pela manutenção da autonomia científica e técnica-legislativa, do Direito Penal Militar, pp. 193-203.

elemento poderá não ser apenas complementar, mas até impulsionador da criação da previsão constitucional⁴³².

Em todo o caso, trata-se de um elemento importante, pois julgamos que ele comportará um determinado conteúdo de experiência que não se pode esconder ou descurar. Isto é, o facto de, ao longo de todo o período de democracia, ter competido aos tribunais judiciais comuns o conhecimento e julgamento da matéria criminal, com excepção dos crimes militares, deverá, incontornavelmente, contribuir para que se concentre no âmbito do respectivo exercício jurisdicional, um nível de aptidão útil, que deve ser aproveitado, no que à eficiência jurisdicional respeita.

Dito isto, parece-nos que a jurisdição comum, mesmo que não existisse qualquer determinação constitucional restritiva, se apresentaria como aquela mais apta para a competência penal.

Mas, sublinhe-se, esta afirmação não coloca em crise uma possível atribuição da competência sobre os crimes tributários e as contra-ordenações à jurisdição tributária. Nem pode colocar. Até porque, para se aferir da bondade da opção em análise é necessário convocar e aplicar o processo de ponderação já devidamente explicitado.

No que respeita à natureza da infracção tributária, consideramos que a mesma reveste carácter tributário. Por conseguinte, é nosso entendimento que o incumprimento subjacente se concretiza no âmbito de uma relação jurídica tributária, evidenciando, não só, a dita relação jurídica como ainda, a configuração de uma questão tributária, naturalmente adequada a integrar o âmbito da competência dos TT.

Ademais, a própria LGT, no seu artigo 1.º, al. c), estabelece que o crédito e a dívida tributários integram a relação jurídica tributária. Pelo que, é para nós seguro afirmar que a matéria penal tributária, seja na forma de crime, seja na forma de contra-ordenação, se deve, naturalmente, incluir na competência dos TT, em resultado do processo de aferição e atribuição de competências.

O elemento da tradição, se tivermos em conta que até 1978 – ou seja, depois da entrada em vigor da CRP de 76 –, competia à organização judiciária aduaneira, através do contencioso criminal fiscal, o julgamento dos delitos e transgressões aduaneiras, o seu valor

⁴³² Cabe aqui exemplificar os tribunais plenários do Estado Novo. Cfr. o DL 35 044, de 20 de Outubro de 1945. V. ainda a propósito, CANOTILHO, José Joaquim Gomes, MOREIRA, Vital, *op. cit.*, pp. 553-554.

tende a matizar-se⁴³³. Portanto, ainda que a jurisdição comum concentre maior nível de especialização sobre as matérias penais, a verdade é que outras jurisdições – *rectius*, no caso sublinhado, organização judiciária aduaneira – acumularam experiência, num processo evolutivo natural, apenas interrompido por uma questão assumidamente política, e não exclusivamente jurídica⁴³⁴.

Porém, falta nestes pontos, o devido enquadramento legal, constitucional e infra-constitucional. O que nos leva a questionar: será possível encontrar uma forma de dirigir o interesse e vontade do legislador em sentido contrário, isto é, no sentido de acomodar a competência penal tributária na jurisdição tributária.

Julgamos que sim, que é possível. Vejamos.

A determinação constitucional restritiva mencionada, a qual foi aprovada na revisão constitucional promovida em 1982, podia muito bem ter tido outro sentido. Na verdade, as posições que se encontravam, a essa altura, em confronto, apontavam em sentidos opostos, é certo, mas apenas separados pelo receio que o recente passado ainda incutia. Isto é, não se tratava de uma questão de limite absoluto, que tivesse, desde o início das respectivas votações, definido o resultado final.

As propostas de aditamento ao artigo⁴³⁵ em apreço revelavam, então, dois sentidos muito concretos. Duas das propostas afastava a hipótese de qualquer jurisdição especializada poder julgar certas categorias de crime, enquanto a restante proposta considerava útil a possibilidade de a jurisdição administrativa e fiscal poder julgar crimes de natureza tributária⁴³⁶.

A motivação das primeiras propostas prendeu-se, essencialmente, com a má experiência resultante dos tribunais especiais criados durante o regime do Estado Novo. Nessa conformidade, procurou-se estabelecer um limite, materializado num princípio de proibição de excepção, sem prejuízo dos tribunais militares.

⁴³³ Pode ver-se, como referência, os acórdãos do STA, P. 005001, de 06.06.1973, Relator João de Matos, e P. 000864, de 21.12.1977, Relator Laurentino Araújo, e os acórdãos do TdC, P. 000092, de 28.01.1982, Relator Quesada Pastor, P. 000099, de 17.07.1980, Relator Rui Pestana, e P. 000138, de 14.01.1982, Relator Abel Delgado.

⁴³⁴ V. OLIVEIRA, António Cândido de, *op. cit.*, p. 83.

⁴³⁵ De destacar que, em acordo com as propostas apresentadas, a identificação do artigo em causa podia variar, sendo nuns casos o artigo 212.º, e noutros o artigo 213.º. Porém, o que nos interessa é demarcar que se trata do actual artigo 209.º, concretamente o seu n.º 3.

⁴³⁶ As propostas contra foram apresentadas pelo PS, representado pelo deputado Jorge Miranda, e pelo PCP, representado pelo deputado Vital Moreira, enquanto a proposta em sentido favorável foi apresentada pela coligação AD, sendo representada pelo deputado do PSD, Costa Andrade, nos seguintes termos: “*Sem prejuízo do disposto quanto aos tribunais militares, é proibida a existência de tribunais com competência exclusiva para o julgamento de certas categorias de crimes, salvo tratando-se de crimes fiscais ou aduaneiros.*”.

Daí que, ainda que não estivessem em causa as virtudes de uma opção distinta, a verdade é que as consequências, bem como os riscos de repetição, das opções tomadas no passado político recente, incutiam na discussão política e doutrinal um grau de receio suficiente para não permitir qualquer outra opção que não fosse no sentido de impedir que tal se viesse a repetir. Isto é, parece que se impunha, perante os cidadãos, a eliminação de todos os resquícios do antigo regime político, sendo que um campo da justiça se assumia como um espaço de grande relevância e sensibilidade.

Num sentido de maior abertura, destacava-se a complexidade da criminalidade fiscal, aduaneira, e económica, para se demarcar a eventual impossibilidade dos tribunais comuns para o seu julgamento, em razão da sua natural (im) preparação especializada.

Ademais, salientava-se que esta posição (mais abrangente) se estribava no princípio da igualdade dos cidadãos perante a lei, sendo que a mesma era perfeitamente compatível com o quadro das garantias previsto na Constituição, designadamente com a reserva da Assembleia da República em matéria penal⁴³⁷.

Ora, tomando a argumentação no tempo em que ela se desenrolou, não nos resta senão acompanhar os argumentos das duas posições. Na verdade, o sentido mais abrangente, em atribuir à jurisdição tributária a competência para julgar os crimes e contra-ordenações tributária, enquanto matéria tributária, parece-nos tão natural que quase nem merece discussão.

Porém, no que concerne à posição dominante, não entendemos ser possível aligeirar o receio, igualmente natural, decorrente das circunstâncias criadas durante o Estado Novo, particularmente no campo da justiça.

Em todo o caso, como referimos, o que nos importa é a actualidade, e nessa medida, não julgamos que haja hoje espaço para qualquer receio, ou risco acrescido.

Desde logo, por força da evolução do quadro político e normativo, traduzido num elenco de garantias claramente mais completo. Mas, também, pela necessidade – quase urgente – de combater eficientemente uma criminalidade tributária, cada vez mais complexa e difícil de prevenir. Por conseguinte, a definição de uma jurisdição especializada neste campo, parece enformar-se numa linha de praticabilidade, para nós, incontornável.

⁴³⁷ Assim, artigo 165.º, n.º 1, al. c) da CRP. Veja-se, com interesse, as propostas e os argumentos aduzidos referentes ao actual artigo 209.º, n.º 3, através dos debates parlamentares realizados em 21.07.1982, disponíveis no diário n.º 124, pp. 5208-5212, referente à 2.ª sessão, da 2.ª legislatura, para consulta no sítio <http://debates.parlamento.pt>.

Ora, tendo sido demonstrada a possibilidade de se desvalorizar o elemento histórico do receio político e o elemento da tradição, não nos restará mais que aceitar a ideia de uma eventual inclusão no elenco dos TT, da competência sobre toda a matéria penal tributária.

Ademais, será oportuno dirigir o legislador neste plano de percepção, porventura o caminho mais adequado ao objectivo em perspectiva, designadamente o combate à criminalidade tributária.

CONCLUSÕES

A) O impulso investigatório

Queremos, neste ponto, recordar as questões por nós levantadas, como impulso investigatório:

- Será que existe, hodiernamente, uma jurisdição tributária autónoma?
- Se sim, como a podemos – ou devemos – delimitar?
- Por fim, quais são – ou devem ser – as inequívocas competências dos Tribunais Tributários?

B) O projecto investigatório

Importa, aqui, rememorar o percurso investigatório, por nós desenhado, e como sendo aquele mais adequado a alcançar as respostas necessárias:

Uma primeira parte do percurso, concentrando os capítulos I, II e III, revelou uma postura tendencialmente narrativa e conceptual, ao longo das dimensões constitucional e infra-constitucional, e teve os seguintes propósitos: (i) comprovar a existência de um espaço próprio de intervenção jurisdicional para as questões de natureza tributária; (ii) recortar os critérios e conceitos jurídicos que possam sustentar e conformar tal eventual reduto jurisdicional tributário, e em concreto a sua função jurisdicional; (iii) desenhar o quadro organizatório e funcional dos Tribunais Tributários.

Uma segunda parte, estendida ao longo do capítulo IV – de resto, o último – procurou assumir o papel de garantir a necessária operatividade ao esforço tomado com a primeira parte da investigação. Tendo presente os vários casos em que se verifica o afastamento de matérias de natureza tributária do crivo dos Tribunais Tributários, julgámos necessário averiguar se tal realidade manifestava uma tendência, ou, apenas, o resultado de pontuais vontades do legislador, ainda que, porventura, necessárias e úteis.

Nessa linha, entendemos que as devidas respostas teriam de resultar da aplicação da seguinte metodologia: relacionar, num plano sequencial, a política de atribuição de competências específicas aos Tribunais Tributários, tendo como elementos norteadores, na dimensão conceptual, o critério substantivo da competência tributária, e na dimensão principiológica, os princípios da praticabilidade e da eficiência.

Em suma, assumimos como objecto nuclear desta investigação, o estudo da jurisdição tributária, do processo de crescimento – ou esvaziamento – do seu conteúdo material, e, inevitavelmente, do seu campo de intervenção e decisão.

C) Tópicos conclusivos:

α Referentes ao enquadramento histórico

1. A edificação de um complexo organizatório jurisdicional, atido às questões da natureza tributária, terá tido o seu início na terceira década do séc. XIX, amparado normativamente, com a entrada em vigor do primeiro Código Administrativo, em 31 de Dezembro de 1836.
2. No entanto, o exercício da justiça tributária realizava-se no quadro da justiça administrativa, e sob o controlo do próprio aparelho administrativo, concedendo-se, ao longo das possíveis etapas decisórias e recursivas, uma participação activa de funcionários públicos, e não apenas de juizes.
3. Desde então, e até ao período 1924-29, foram vários os planos reformistas introduzidos pelo legislador, perpassando uma recorrente e complexa lógica organizatória, primacialmente edificada sobre o exclusivo critério economicista.
4. Daí resultou, em nosso entender, um prejuízo para a justiça tributária, avaliado pela constatação de um aumento significativo da pendência processual tributária.

5. Nessa conformidade, julgamos que o acolhimento exclusivo do critério economicista, no sentido de construir um complexo jurisdicional tributário eficiente, sempre se revelou contraproducente.
6. Constatámos, igualmente, que essa tendência coincidiu com os períodos em que a competência relativa às questões administrativas e tributárias migrava, regularmente, para a ordem judicial comum, e em que a infindável produção legislativa – manifestamente complexa – não encontrava o tempo necessário para se firmar no quadro normativo.
7. Talvez por esses motivos, o legislador não achou, durante tempo demais, o sentido essencial de considerar e promover a habilitação especial que os juízes, competentes para as matérias administrativas e tributárias, devem ter, no que concerne aos momentos do conhecimento, análise, julgamento e decisão, necessariamente enformados num modelo de independência e imparcialidade.
8. Com essa fragilidade, as iniciativas inovadoras esbarraram sempre num corrector de pendor conservador, e assim, prevaleceu uma espécie de esquizofrenia legislativa, no campo da justiça administrativa e tributária, sobretudo no plano organizatório.
9. Para nós, só a partir de 1924, se inflecte essa via, diríamos quase amórfica, para se apontar à via da eficiência.
10. Nessa linha, e tendo o legislador, desde logo, como objectivo prioritário, o combate à pendência decisória, afigura-se-nos como muito relevante a sua compreensão, ainda que tardia, em valorizar o nível de conhecimento dos juízes competentes para as questões administrativas e tributárias, estribado na concretização de um princípio de especialização.
11. Porém, e embora se previsse, aí, o sentido de desvalorizar o critério exclusivamente economicista, é nosso entendimento que a previsão do legislador se revelava, já nessa altura, e tal como, infelizmente, muitas vezes actualmente, incompleta, ao não adequar as linhas de intervenção, sobretudo de natureza prática, com os meios disponíveis, sobretudo os recursos humanos e as infra-estruturas.

12. Falamos, portanto, de linhas básicas para a definição e construção de um qualquer modelo organizatório, que não sendo tidas em devida conta, tendem a comprometer – como comprometeram ao longo da maioria do percurso evolutivo – a definição de um modelo de justiça tributário autónomo, especializado, independente, imparcial, e sobretudo eficiente, colocando em causa a regular arrecadação de receitas tributárias.
13. Mas, além dos factores atidos com a definição de critérios e com a (insuficiente) previsão do legislador, existe ainda o factor da lentidão de processos, o qual se revelou, por exemplo, com o tempo que mediou a consagração constitucional da possibilidade de existirem tribunais fiscais, em 1976, e a formulação e aprovação do ETAF, em 1984.
14. Em todo o caso, e pese embora as suas inconsistências, entendemos que a introdução desse diploma (ETAF 84) se revela um momento chave, na medida em que por aí se passa a definir uma estrutura complexa, organizada, e capaz de revelar uma verdadeira jurisdição tributária, estribada nos princípios de autonomia e de especialização.
15. Mas, também, por revelar no espírito do legislador, embora de modo muito matizado, a vontade de afastar o critério de competência tributária (o acto tributário), e de definir um novo, a relação jurídica tributária.
16. Porém, dá-se início, igualmente, a um período de profusão legislativa – porventura excessiva – no âmbito da justiça tributária.
17. A consequência nociva é, para nós, a inevitável incoerência entre os diversos diplomas legais, seja ao nível da letra da lei, seja ainda, ao nível da ligação dos mecanismos aí previstos.
18. Em nosso entender, parece-nos útil, no sentido que a eficiência promove, que se pondere, nesse plano, uma substancial redução dos diplomas moderadores das relações jurídicas tributárias, e ainda o aumento do rigor conceptual dos mesmos.
19. A constitucionalização da jurisdição tributária, por via da versão constitucional de 1989, revelou-nos, satisfatoriamente, um critério substantivo da competência tributária.
20. Revelou-nos, ainda, que o âmbito jurisdicional tributário se firmava, finalmente, como um espaço de intervenção obrigatório, especializado e pleno, enformado num modelo de

justiça de legalidade e juridicidade; mas, não só, pois em nosso entender, a dimensão constitucional abriga várias outras conclusões relevantes.

β **Referentes à dimensão constitucional**

21. Com efeito, é possível destacar, no plano constitucional, uma jurisdição tributária autónoma, à qual cumpre a administração da justiça em matéria tributária.
22. A jurisdição tributária representa-se, nesse plano, como um complexo organizatório completo, composto por tribunais próprios, distribuídos por três graus jurisdicionais, com competência própria (tributária), a qual se revela no poder-dever de julgar os litígios emergentes das relações jurídicas tributárias.
23. A relação jurídica tributária é, de modo geral, uma relação obrigacional, complexa, de natureza publicista, estabelecida entre o credor tributário, enquanto sujeito activo, e o devedor tributário, enquanto sujeito passivo.
24. O perímetro de competência dos tribunais tributários, constitucionalmente estabelecido, deverá compreender, então, os conflitos de pretensão que resultem de uma relação jurídica entre o credor tributário e o devedor tributário, sejam eles representativos de disputas desenvolvidas no interior da respectiva relação jurídica, ou de disputas originadas em consequência dessa mesma relação jurídica.
25. A competência tributária é determinada quando a pretensão resulte de uma questão tributária, e se traduza num pedido de verificação da conformidade da actuação da Administração tributária, à luz do Direito tributário, substantivo e adjectivo.
26. A densificação da cláusula constitucional referente ao âmbito jurisdicional tributário compreende os actos praticados pelas partes que compõem uma relação jurídica tributária, moderados por normas e princípios de Direito Tributário, e uma tutela jurisdicional, efectiva e plena.

27. A reserva jurisdicional tributária é, nos termos do texto constitucional, relativa, motivada primordialmente, por um interesse de praticabilidade, o qual possibilita a atribuição de matérias essencialmente tributárias a jurisdições que não a tributária.
28. Porém, ainda que a migração de competências seja, no plano constitucional, admissível, tal realidade não poderá colocar em risco o núcleo essencial da competência genérica da jurisdição tributária.
29. A configuração da jurisdição tributária, enquanto jurisdição autónoma, estriba-se no interesse constitucional de garantir, ao seu concreto exercício jurisdicional, um adequado nível de eficiência.
30. Decorre, igualmente, do interesse constitucional, a preservação dos limites das reservas jurisdicionais, o que vem a corresponder, no caso da jurisdição tributária, na concentração – na melhor medida possível – das matérias que se encontrem efectivamente conformadas pelo critério de competência tributária, constitucionalmente previsto.
31. Conjugados os resultados da análise ao enquadramento, organização, funcionamento, e finalidade, é possível definirmos, no plano constitucional, uma jurisdição tributária potencialmente independente, o que vem a significar, no futuro, a possibilidade de esta se vir a edificar como uma verdadeira ordem jurisdicional.

γ Referentes à dimensão infra-constitucional

32. No plano infra-constitucional, destaca-se um modelo organizatório complexo de Tribunais Tributários, sob a forma piramidal, dividido em três graus jurisdicionais, e sujeito a um controlo, gestão e disciplina, atribuído a um Conselho Superior.
33. As competências específicas atribuídas aos Tribunais Tributários enformam-se, por sua vez, num plano contencioso de natureza subjectiva.

34. Portanto, por aqui se verifica uma linha de correspondência coerente, entre a previsão constitucional e as opções tomadas pelo legislador ordinário.
35. Em todo o caso, merece relevo o facto de esta configuração organizat6rio manter uma aproximação – porventura excessiva – entre a jurisdição tributária e a jurisdição administrativa.
36. Se por um lado, tal medida encontra justificação numa perspectiva economicista, para a qual muito contará o número de processos apresentados junto do Tribunal, por outro, parece-nos que resiste, ainda, a ideia de que a jurisdição tributária faz parte da jurisdição administrativa, daí que Tribunais Tributários se devem abrigar, de algum modo, no quadro organizat6rio dos Tribunais Administrativos.
37. Em nosso entender, e a prevalecer essa ideia última, só pode ficar em crise a concepção constitucional, claramente pluralista.
38. A nossa ideia, embora partilhando a perspectiva de economizar os espaços, e com isso, os custos que a manutenção de uma estrutura física, desta dimensão, envolve, não deixa de alinhar pelo afastamento do modelo francês e italiano, que de resto, já se concretizou, e a aproximação do modelo de organização alemão, conferindo à jurisdição tributária um modelo afirmativamente autónomo e independente.
39. Esta posição, nada conflituosa com a estabilidade do sistema jurisdicional, ou com o exercício jurisdicional unitário, apenas procurar preservar, por um lado, as linhas de organização e evolução que o legislador constitucional nos ofereceu, e por outro, a salvaguarda de uma estrutura jurisdicional necessariamente mais eficiente, contando para tal, como é bom de ver, com a política de alargamento das fronteiras da jurisdição tributária, através dos úteis mecanismos alternativos de resolução jurisdicional de litígios emergentes de relações jurídicas tributárias.
40. Estes elementos posicionam-se, no nosso pensamento, num alinhamento adequado a admitir que, no que respeita ao modelo organizat6rio, a perspectiva de futuro poderá, muito bem, vir a ser de tornar a jurisdição tributária numa jurisdição cada vez mais independente.

41. Se pudermos alinhar um caminho ideal a seguir, diríamos que seria oportuno, em primeiro, reestruturar o espaço de intervenção dos Tribunais Tributário, em segundo lugar, incluir os Tribunais Arbitrais em matéria tributária na estrutura jurisdicional tributária, não conflituando, em nosso entender, a sua natureza auto-vinculativa, até porque o actual CSTAF tem influência sobre os árbitros, e em terceiro lugar, num momento de consolidação final, configurar uma estrutura complexa, copulada por um Supremo Tribunal Tributário, e regulada por um órgão próprio e independente, um Conselho Superior dos Tribunais Tributários.
42. Ainda que tal orientação pareça, numa primeira abordagem, de conteúdo radical, atento o momento de instabilidade e indefinição política, social e económica que se vive, não só em Portugal, como no resto dos países da EU, o facto é que julgamos que é a própria realidade, sobretudo aquela que envolve as relações jurídicas tributárias que assim a poderá vir a justificar.
43. Se bem virmos, a complexidade da realidade tributária promove, actualmente, um conjunto de consequências bastante sério e prejudicial, de onde se destaca, primordialmente, a prática cada vez mais corrente de infracções tributárias de grande valor económico, que exige, do ponto de vista da intervenção jurisdicional, maior capacidade e técnica.
44. Aliás, a dimensão dessa preocupação é tal, até pelo valor que deixa de financiar internamente o Estado, que o próprio memorando de entendimento, de 17 de Maio de 2011, assinala a necessidade de serem criados juízos especializados para casos de maior dimensão, amparados por pessoal técnico especializado⁴³⁸.
45. A própria estrutura da arbitragem em matéria tributária enquadra-se nesta linha de intervenção, o que nos motiva a afirmar que, nos tempos que vivemos, não existem medidas radicais, mas sim necessárias.
46. No que à jurisdição tributária respeita, essa necessidade converge no aumento da eficiência que, por sua vez, aponta – como várias vezes dissemos ao longo do nosso

⁴³⁸ Cfr. a propósito, a Lei 59/2011, de 28 de Novembro.

estudo – por um lado, ao aumento das receitas tributárias, e por outro, à salvaguarda dos direitos e interesses, legalmente protegidos, dos contribuintes.

47. Para nós, então, é de concluir que a independência total da jurisdição tributária, melhor dito, a configuração da jurisdição tributária sob forma de ordem jurisdicional, poderia garantir essa mesma eficiência, até porque estaria, certamente, mais bem preparada para incluir medidas como estas que referimos, do que está actualmente, em que a realidade física se revela mais apertada e rígida.

48. Permitimo-nos, por isso, e utilizando o esquema figurativo do actual modelo organizatório, sugerir as seguintes hipóteses:

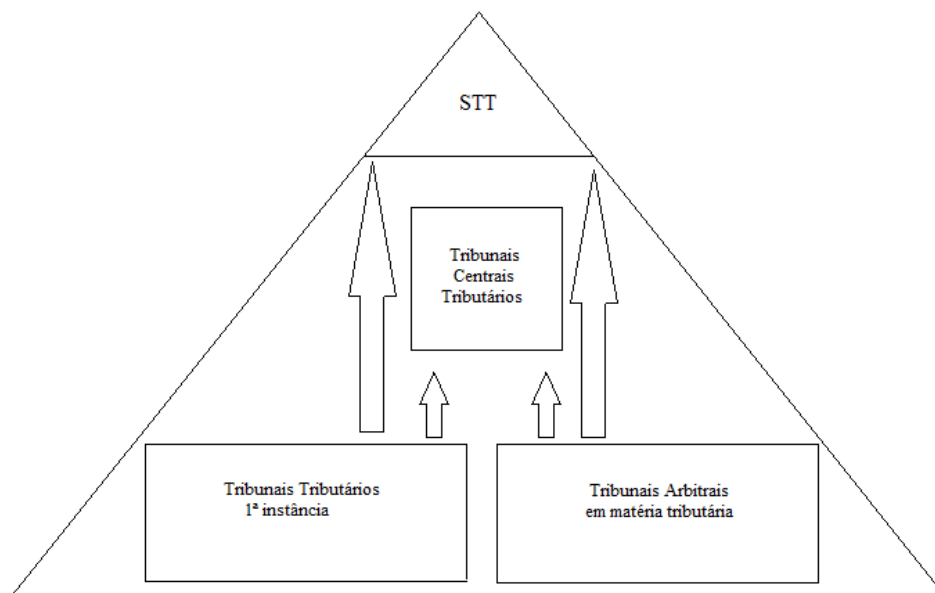


Fig. 2 – Modelo (ideal) de uma organização jurisdicional tributária independente

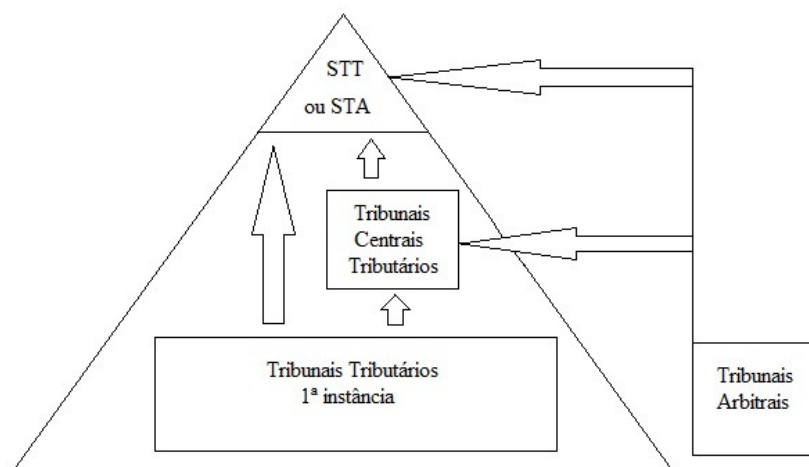


Fig. 3 – Modelo (alternativo) de uma organização jurisdicional tributária parcialmente independente

49. Em todo o caso, sublinhamos que, de acordo com os elementos recolhidos ao longo da nossa investigação, as medidas mais urgentes a tomar devem ser aquelas que se prendem com o modelo de recrutamento e integração de juizes tributários.
50. O número de juizes tributários sempre se revelou manifestamente reduzido, o que, de certo modo, conduziu, e pode conduzir, ainda que indirectamente, à limitação do exercício dos Presidentes dos respectivos Tribunais Tributários, o qual deveria ser, sobretudo na vertente da gestão dos recursos humanos, bem mais amplo e producente.
51. Claro está, o número insuficiente de juizes tributários conduz, também, e inevitavelmente, ao aumento substancial da pendência decisória, que, actualmente, atinge números incontornavelmente preocupantes, que precisam efectivamente de ser combatidos.
52. Aliás, não compreendemos como persistiu o legislador ordinário em dotar a jurisdição administrativa, de modo regular, com mais recursos humanos do que a jurisdição tributária, quando se constata, hodiernamente, ser através do exercício desta última que

se concretiza a defesa do interesse público com maior projecção da actualidade política e financeira, ou seja, a arrecadação de receitas tributárias.

53. Nem entendemos como não se encontra, ainda, alinhavado um projecto de alteração e adaptação da actual estrutura jurisdicional tributária à realidade jurídica tributária, cada vez mais complexa, ainda que tal não se reveja nos modelos aqui desenhados e sugeridos.

δ Referentes à dimensão operativa

54. A introdução de um regime de arbitragem em matéria tributária – ponto igualmente apreciado em sede de memorando de entendimento – revelou-se, para nós, útil, necessitando contudo, de maior abertura de conhecimento, ou seja, um maior leque de competências específicas, sendo que a introdução da competência para a acção de reconhecimento de direito ou interesse legalmente protegido em matéria tributária se poderia, aí, porventura enquadrar.
55. O princípio de irrecorribilidade de uma decisão arbitral em matéria tributária não aparenta corresponder com a natureza dos direitos e interesses subjacentes ao tipo de pretensão admissível, embora tenhamos entendido que tal facto decorrerá da urgência do combate à pendência decisória tributária.
56. O instituto da arbitragem tributária preconiza, em nosso entender, um alargamento da jurisdição tributária, e conforma-se, nessa medida, com a concepção constitucional de uma jurisdição tributária potencialmente independente.
57. No entanto, a qualidade das decisões arbitrais deve ser reforçada, através de um controle por parte de especialistas em Direito Tributário, porventura juízes jubilados, com vista à eliminação de irregularidades formais e materiais, uma vez que boa parte do elenco dos árbitros não será licenciada em Direito⁴³⁹.

⁴³⁹ Foi, entretanto, aprovado – já depois da conclusão da presente obra – diploma legal que permite aos juízes jubilados o exercício da função de árbitro em matéria tributária. Cfr. a propósito, a Lei 20/2012, de 14 de Maio.

58. Para tal, deverá ser encontrado um compromisso entre o espírito voluntarista dos participantes e as limitadas condições de remuneração que o Estado actualmente comporta.
59. Deveria ser continuada a medida de retirada e desvio de processos tributários pendentes juntos dos Tribunais Tributários, há mais de dois anos, para os Tribunais Arbitrais, com isenção de pagamento de custas judiciais.
60. A migração de competências tributárias, que sempre se verificou ao longo do percurso histórico da evolução da jurisdição tributária, deverá ser restringida ao limite, preservando apenas as situações em que estejam em causa razões de praticabilidade de exigência máxima, ou então, aquelas em que se coloque em crise, por via dessa restrição, a eficiência de uma outra jurisdição, sendo aí necessário firmar devida articulação.
61. Por conseguinte, evidenciamos, neste nosso estudo, determinados casos – ditos casos-limite – em que tal apreciação merece ser bem ponderada, porventura melhor daquela que tem vindo a suceder.
62. Nessa conformidade, os pedidos de autorização judicial, quando suscitados no âmbito de um processo de inspecção tributária, em razão de recusa legítima do dever de cooperação, por parte do sujeito passivo, devem ser incluídos no âmbito da jurisdição tributária, na medida em que se tratam de actos de natureza tributária, próprios de uma relação jurídica tributária, e ainda por se evidenciar aqui a força do princípio de conveniência material, em concreto quanto à igualdade e ao acesso ao Direito.
63. Já no domínio do processo executivo, a avocação de processos de execução fiscal e apensação dos mesmos a um processo de insolvência, deverá manter-se, em razão de um recorte execpcional de ponderação, estribado no critério da eficiência, aqui na perspectiva da concepção jurisdicional, como um todo.
64. Ainda nesse domínio, o incidente de separação de meações, quando suscitado no âmbito de um processo de execução fiscal poderá, em nosso entender, vir a caber no elenco das competências dos Tribunais Tributários, por força do princípio de

praticabilidade e do princípio de conveniência material, não sendo a natureza privatística do instrumento de requerimento de inventário conflituosa com tal adequação.

65. No domínio do processo de indemnização, é nosso entendimento que seria oportuno considerar a inclusão, no elenco das formas processuais tributárias, de uma acção de natureza comum, tal como se verifica existir no âmbito da jurisdição administrativa reduzindo, desse modo, a porventura excessiva articulação com o CPTA.
66. Por fim, no domínio do direito penal tributário, em concreto quanto às infracções tributárias – crimes e contra-ordenações – entendemos que a competência para o seu conhecimento e julgamento deverá pertencer, exclusivamente, à jurisdição tributária, resgatando, desse modo, a competência à jurisdição comum.
67. A restrição constitucional sobre esta matéria não é, de modo algum, absoluta, nem de resto o foi, possibilitando, em nosso entender, optar por solução distinta, embora sempre com a previsão de alteração do respectivo limite (textual) constitucional.
68. Tal sequência de alterações convergiria no sentido, para nós correcto, de concentrar a matéria penal tributária, que é uma matéria de natureza essencialmente tributária, e própria de uma relação jurídica tributária, no elenco dos Tribunais Tributários, enquanto tribunais especializados, tal como a crescente complexidade que envolve esta temática, assim impõe.
69. Em suma, concluímos que existe uma jurisdição tributária autónoma, potencialmente independente, que determina a concentração de meios e competências próprios e adequados, no sentido de aumentar a eficiência do seu exercício, particularmente sensível e próximo dos interesses públicos, de natureza política e financeira, actualmente em crise.
70. A sua delimitação é perceptível, quer no plano constitucional como no plano infra-constitucional, e cumpre, devidamente, a dimensão tutelar jurisdicional efectiva, através de um contencioso de natureza subjectiva.

71. A migração de competências é um processo admissível num Estado de Direito, Democrático e Constitucional, mas sempre orientado e limitado pelos princípios da praticabilidade, eficiência e conveniência material.
72. Quanto à migração de competências tributárias, o legislador deverá restringir ao limite tal processo, sob pena de arriscar a eficiência do exercício jurisdicional dos Tribunais Tributários, devendo, desde já, incluir no respectivo elenco destes tribunais, as matérias que aqui revelámos.
73. Por último, a atribuição de competências tributárias deverá enformar-se, também ao limite, no perímetro da competência tributária, e no seu critério substantivo, procurando, assim, reforçar uma linha coerente, e útil, entre a volição e opção do legislador e a realidade quotidiana do exercício jurisdicional tributário, perspectivada numa dimensão principiológica, destacando nessa medida os princípios já aqui tratados, praticabilidade, conveniência material e eficiência.

BIBLIOGRAFIA

1. LIVROS⁴⁴⁰:

α DE AUTORES NACIONAIS:

AMARAL, Diogo Freitas do, *Sumários de Introdução ao Direito*, 2.^a Edição revista, Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa, 2000. (*consultada e não referenciada*).

AMARAL, Diogo Freitas do; ALMEIDA, Mário Aroso de, *Grandes Linhas da Reforma do Contencioso Administrativo*, Almedina, Reimpressão, 3.^a Edição, 2004.

AMARAL, Diogo Freitas do, et al., *Curso de Direito Administrativo – Vol. I*, 3.^a Edição, Almedina, 2006.

ANDRADE, José Carlos Vieira de, *O dever de fundamentação expressa de actos administrativos*, Colecção Teses, Almedina, 2003. (*consultada e não referenciada*).

ANDRADE, José Carlos Vieira de, *A Justiça Administrativa (Lições)*, 7.^a Edição, Almedina, 2005.

ANTUNES, Luís Filipe Colaço, *O Direito Administrativo e a sua Justiça no Início do Século XXI – Algumas Questões*, Almedina, 2001.

ANTUNES, Luís Filipe Colaço, *A Teoria do Acto e a Justiça Administrativa - O Novo Contrato Natural*, Almedina, 2006.

ASCENSÃO, Oliveira, *O Direito – Introdução e Teoria Geral – Uma perspectiva Luso-Brasileira*, 11.^a Edição, Almedina, Coimbra, 2001. (*consultada e não referenciada*).

CAETANO, Marcello, *Manual de Direito Administrativo, Vol. I*, 10.^a Edição (4.^a reimpressão), Almedina Coimbra, 1990.

CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de, *Direito Tributário*, Almedina, Coimbra, 1996.

CAMPOS, Diogo Leite de, *A Arbitragem Voluntária, Jurisdição Típica do Estado-dos-Direitos E dos Cidadãos*, Separata da Obra *A Evolução do Direito no século XXI – Estudos em Homenagem do Professor Doutor Arnold Wald*, Almedina, 2007.

⁴⁴⁰ Todas as obras por nós consultadas, mas não referenciadas ao longo do presente estudo, sejam livros, revistas científicas ou jurisprudência, encontram-se devidamente assinaladas pela seguinte referência: (*consultada e não referenciada*).

CAMPOS, Diogo Leite de, *As três fases de princípios fundamentais do Direito Tributário*, Separata da Revista da Ordem dos Advogados, Ano 67, I, Lisboa, 2007.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 6.^a Edição, Almedina, 2002.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada – Volume II – artigos 108.º a 296.º*, 4.^a Edição, Coimbra Editora, 2010.

CAUPERS, João, *Direito Administrativo I – Guia de Estudo*, 3.^a Edição, Notícias Editora, 1998.

CORREIA, Fernando Alves, *Alguns Conceitos de Direito Administrativo*, Almedina, Coimbra, 1998. *(consultada e não referenciada)*.

CORREIA, José Manuel Sérvulo, et al., *Estudos de Direito Processual Administrativo*, Lisboa, Lex, 2002.

COSTA, José Manuel Cardoso da, *A Jurisdição Constitucional em Portugal*, 3.^a Edição revista e actualizada, Almedina, 2007.

COSTA E SILVA, Paula, *A jurisdição nas relações entre Portugal e a Santa Sé (Os Regulamentos (CE) N. 134772000 e N. 2201/2003 e a Concordata)*, Coimbra Editora, 2004. *(consultada e não referenciada)*.

DOURADO, Ana Paula do Valle-Frias de Madureira e Piedade, *O Princípio da legalidade fiscal: Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem livre de apreciação*, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2005.

ESTORNINHO, Maria João, *A Fuga para o Direito Privado*, Tese de Doutoramento, 2.^a Reimpressão, Almedina 2009.

FALCÃO, José, et al., *Noções Gerais de Direito*, Rés-Editora, 2007. *(consultada e não referenciada)*.

FERREIRA, Jaime Octávio Cardona, *Julgados de Paz – Organização, Competência e Funcionamento*, Coimbra Editora, 2011.

FONSECA, Isabel Celeste M., et al. *Arbitragem Administrativa e Tributária – Problemas e Desafios*, Almedina, 2012.

FRANCO, António Sousa, et al., *Origem e Evolução do Tribunal de Contas de Portugal* - Estudo elaborado para a apresentação no IV Encontro Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores das Américas, Espanha e Portugal – 1992, Lisboa, 1992.

JUSTO, António Santos, *Introdução ao Estudo do Direito*, Reproset, Porto, 1996. (*consultada e não referenciada*).

LEITÃO, Hélder Martins, *Do Processo Penal Tributário – Da notícia do crime à decisão*, 2.^a Edição, Almeida & Leitão, Lda, Porto, 2007. (*consultada e não referenciada*).

MACHADO, João Baptista, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 9.^a reimpressão, Almedina, 1996.

MARTINEZ, Pedro Soares, *Direito Fiscal*, 10.^a Edição, Almedina, Coimbra, 2000.

MINISTÉRIO DA JUSTIÇA, *Estudos de Organização e Funcionamento dos Tribunais Administrativos – Relatório Final*, incluído na obra *Reforma do Contencioso Administrativo – Trabalhos Preparatórios*, Setembro, 2000.

MIRANDA, Jorge; MEDEIROS, Rui, *Constituição da República Portuguesa Anotada – Tomo III*, Coimbra Editora, 2007.

MONCADA, Luís S. Cabral de, *A relação jurídica administrativa - Para um novo paradigma de compreensão da actividade, da organização e do contencioso administrativos*, Coimbra Editora, 2009.

MOUTINHO, José Lobo, *A competência por conexão no novo código de processo penal*, in *Direito e Justiça*, Revista da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa – Suplemento, 1992.

NABAIS, José Casalta, *Contratos Fiscais (Reflexões acerca da sua admissibilidade)*, Boletim da Faculdade de Direito, Studia Iuridica 5, Universidade de Coimbra, Coimbra Editora, 1994.

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 4.^a Edição, Almedina, 2006.

NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos - Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Almedina, Coimbra, 2009.

NEVES, António Castanheira, *Curso de Introdução ao Estudo do Direito (Extractos)*, Coimbra, 1971-72. (consultada e não referenciada).

OLIVEIRA, Ana Perestrelo de, *Arbitragem de Litígios com Entes Públicos*, Almedina, Coimbra, 2007. (consultada e não referenciada).

OLIVEIRA, António Cândido de, *Organização Judiciária Administrativa (e Tributária)*, Coimbra Editora, 2003.

OLIVEIRA, Fernanda Paula; DIAS, José Eduardo Figueiredo, *Noções Fundamentais de Direito Administrativo*, Almedina, 2005.

OLIVEIRA, Mário Esteves de; OLIVEIRA, Rodrigo Esteves de, *Código de Processo dos Tribunais Administrativos Anotado e ETAF, Vol. I*, Almedina, 2006.

PIÇARRA, Nuno, *A separação dos poderes como doutrina e princípio constitucional – Um contributo para o estudo das suas origens e evolução*, Coimbra Editora, 1989.

QUEIRÓ, Afonso Rodrigues, *Lições de Direito Administrativo, Vols. I e II*, Coimbra, 1959.

RANGEL, Paulo Castro, *Reserva de Jurisdição – sentido dogmático e sentido jurisprudencial*, Universidade Católica, Porto, 1997.

RANGEL, Paulo Castro, *Repensar o Poder Judicial – Fundamentos e Fragmentos*, Universidade Católica, 2001.

RIBEIRO, Neves; FERREIRA, Alexandra, *Seleção Temática de Jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça, I Volume*, Almedina, Coimbra, 2006.

ROCHA, Joaquim Freitas da, *Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos – Esboço de uma Teoria Analítica da Ordenação Normativa*, Coimbra Editora, 2008.

ROCHA, Joaquim Freitas da, *Apontamentos de Direito Tributário (A relação jurídica tributária)*, Universidade do Minho, AEDUM, 2009.

ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra Editora, 3.^a Edição, 2009.

SANCHES, José Luís Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3.^a Edição, Coimbra Editora, 2007.

SANTOS, Manuel Simas; SOUSA, Jorge Lopes de, *Contra-Ordenações – Anotações ao Regime Geral*, Vislis Editores, 2001.

SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário – Sobre as responsabilidades das sociedades e dos seus administradores conexas com o crime tributário*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2009. (*consultada e não referenciada*).

SOARES, Rogério Ehrhardt, *Direito Administrativo*, Coimbra, 1978.

SOUSA, António Francisco de, *O Controlo Jurisdicional da Discricionariedade e das Decisões de Valoração e Prognose*, incluído na obra *Reforma do Contencioso Administrativo – Trabalhos Preparatórios, O Debate Universitário, Vol. I*, Ministério da Justiça, Novembro, 2000.

SOUSA, António Francisco de, *Código do Procedimento Administrativo – Anotado e Comentado*, Quid Juris Sociedade Editora, 2009.

SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário - Volume I - Anotado e Comentado*, 6.^a Edição, Áreas Editora, 2011.

SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário - Volume II - Anotado e Comentado*, 6.^a Edição, Áreas Editora, 2011.

SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário - Volume III - Anotado e Comentado*, 6.^a Edição, Áreas Editora, 2011.

SOUSA, Marcelo Rebelo de, *Lições de Direito Administrativo – Volume I*, LEX, Lisboa, 1999.

SOUSA, Marcelo Rebelo de; MATOS, André Salgado de, *Direito Administrativo Geral – Tomo III – Actividade Administrativa*, 1.^a Edição, Dom Quixote, 2007.

SOUSA, Marcelo Rebelo de; MATOS, André Salgado de, *Responsabilidade Civil Administrativa – Direito Administrativo Geral – Tomo III*, 1.^a Edição, Dom Quixote, 2008.

β **DE AUTORES ESTRANGEIROS:**

GAFFURI, Gianfranco, *Diritto Tributario – Parte Generale e Parte Speciale*, 6.^a Edição, CEDAM, 2009.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramon, *Curso de Derecho Administrativo Vol. I*, 14.ª Edição, Thomson Civitas, 2008.

GAUDEMMENT, Yves, *Droit Administratif*, 18.ª Edição, L.G.D.J., 2005.

MERINO ANTIGUEDAD, José María, *Esquemas de Derecho Tributario*, Universidade de Deusto, Bilbao, 1993. (*consultada e não referenciada*).

NIEVA FENOLL, Jordi, *Jurisdicción y Proceso – Estudios de ciência jurisdiccional*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, SA – Madrid, 2009.

TESAURO, Francesco, *Instituzioni di Diritto Tributario – 1 – Parte Generale*, 9.ª Edição, UTET Giuridica, 2009.

γ OBRAS CONSULTADAS ONLINE, E DISPONÍVEIS ATRAVÉS DO SÍTIO DA FACULDADE DE DIREITO, DA UNIVERSIDADE NOVA DE LISBOA:

<http://www.fd.unl.pt/ConteudosAreasDetalhe.asp?ID=41&Titulo=Biblioteca%20Digital&Area=BibliotecaDigital>

ANDRADE, Abel Pereira de, *Administração e Direito Administrativo*, Porto, Imprensa Portuguesa, 1893.

PEDROSA, António Lopes Guimarães, *Curso de Ciência da Administração e Direito Administrativo – Vol. 1*, Prelecções feitas na Universidade de Coimbra, Coimbra, Imprensa da Universidade, 1909.

PEDROSA, António Lopes Guimarães, *Curso de Ciência da Administração e Direito Administrativo – Vol. 2*, Prelecções feitas na Universidade de Coimbra, Coimbra, Imprensa da Universidade, 1909.

SARAIVA, Alberto da Cunha Rocha, *Lições de Direito Administrativo*, coligidas por OLIVEIRA, Augusto, Coimbra, Livraria Neves Editora, 1914.

TAVARES, José Maria Joaquim, *O Poder Governamental no Direito Constitucional Português*, 1909.

2. REVISTAS CIENTÍFICAS:

α NACIONAIS:

Cadernos de Justiça Administrativa

ALMEIDA, António Duarte de; MONTEIRO, Cláudio; SILVA, José Luís Moreira da, *A caminho da plenitude da justiça administrativa*, Cejur, n.º 7 – Janeiro/Fevereiro, Ano 1998.

ANDRADE, José Carlos Vieira, *Âmbito e limites da jurisdição administrativa*, Cejur, n.º 22 - Julho/Agosto, Ano 2000.

NABAIS, José Casalta, *Tarifa e questões fiscais: competência dos tribunais tributários – Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (1ª Secção) de 17.6.1997, P 40 365*, Cejur, n.º 6 – Novembro/Dezembro, Ano 1997.

OLIVEIRA, António Cândido de, *A reforma da organização dos tribunais administrativos e fiscais*, Cejur, n.º 22 - Julho/Agosto, Ano 2000.

SILVA, Isabel Marques da, *Algumas considerações em torno do Código de Procedimento e de Processo Tributário*, Cejur, n.º 23 – Setembro/Outubro, Ano 2000.

CEJUR, Volume n.º 34 - Julho/Agosto, Ano 2002. (*consultada e não referenciada*).

CEJUR, Volume n.º 36 - Novembro/Dezembro, Ano 2002. (*consultada e não referenciada*).

CEJUR, Volume N.º 40 - Julho/Agosto, Ano 2003. (*consultada e não referenciada*).

CEJUR, Volume N.º 51 - Maio/Junho, Ano 2005. (*consultada e não referenciada*).

CEJUR, Volume N.º 61 - Janeiro/Fevereiro, Ano 2007. (*consultada e não referenciada*).

CEJUR, Volume n.º 62 - Março/Abril, Ano 2007. (*consultada e não referenciada*).

CEJUR, Volume n.º 65 - Setembro/Outubro, Ano 2007. (*consultada e não referenciada*).

CEJUR, Volume n.º 67 - Janeiro/Fevereiro, Ano 2008. (*consultada e não referenciada*).

CEJUR, Volume n.º 70 - Julho/Agosto, Ano 2008. (*consultada e não referenciada*).

CEJUR, Volume n.º 71 - Janeiro/Fevereiro, Ano 2009. (*consultada e não referenciada*).

CEJUR, Volume n.º 73 - Maio/Julho, Ano 2009. (*consultada e não referenciada*).

CEJUR, Volume n.º 75 - Setembro/Outubro, Ano 2009. (*consultada e não referenciada*).

Scientia Iuridica

ROCHA, Joaquim Freitas da, *Competência dos tribunais tributários, pós-modernidade jurídica e des-jurisdicionalização*, Volume n.º 310, Abril-Junho, Tomo LVI, Ano 2007.

SOUSA, Jorge Lopes de, *Crónica do TAF de Braga*, Volume n.º 325, Tomo XXVII, Ano 2011.

Volume n.º 292, Janeiro/Abril, Tomo LI, Ano 2002. (*consultada e não referenciada*).

Volume n.º 296, Maio/Agosto, Tomo LII Ano 2003. (*consultada e não referenciada*).

Volume n.º 297, Setembro/Dezembro, Tomo LII, Ano 2003. (*consultada e não referenciada*).

Volume n.º 2004, Janeiro/Abril, Tomo LIII, Ano 2004. (*consultada e não referenciada*).

Volume n.º 301, Janeiro/Março, Tomo LIV, Ano 2005. (*consultada e não referenciada*).

Volume n.º 302, Abril/Junho, Tomo LIV, Ano 2005. (*consultada e não referenciada*).

Volume n.º 308, Outubro/Dezembro, Tomo LV, Ano 2006. (*consultada e não referenciada*).

Volume n.º 312, Outubro/Dezembro, Tomo LVI, Ano 2007. (*consultada e não referenciada*).

Volume n.º 322, Abril/Junho, Tomo LIX, Ano 2010. (*consultada e não referenciada*).

Volume n.º 323, Julho/Setembro, Tomo LIX, Ano 2010. (*consultada e não referenciada*).

β **ESTRANGEIRAS:**

CIVITAS (REVISTA ESPAÑOLA DE DERECHO FINANCIERO)

GUTIÉRREZ, Miguel, *La ficción en el ordenamento tributario y su limitación constitucional*, N.º114, Abril/Junio, Ano 2002.

Vol. n.º 132 – Octubre / Diciembre, Ano 2006. (*consultada e não referenciada*).

Vol. n.º 138 – Abril / Junio, Ano 2008. (*consultada e não referenciada*).

Vol. n.º 142 – Abril / Junio, Ano 2009. (*consultada e não referenciada*).

Vol. n.º 143 – Junio / Septiembre, Ano 2009. (*consultada e não referenciada*).

RIVISTA DI DIRITTO FINANZIARIO E SCIENZA DELE FINANZE

FERRI, Fabrizio, anotação à decisão formulada pela *Suprema Corte di Cassazione*, com o n.º 10725, de 22 de Julho de 2002, Relator Altieri E, N.º 1, LXII, Ano 2003.

PIANTAVIGNA, Paolo, *Osservazioni sul “Procedimento Tributario”, dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, N.º 1, LXVII, Ano 2007.

Vol. n.º 1 – Marzo, LIX, Ano 2000. (*consultada e não referenciada*).

Vol. n.º 4 – Dicembre, LX, Ano 2001. (*consultada e não referenciada*).

REVUE FRANÇAISE DE FINANCES PUBLIQUES

ESCLASSAN, Marie-Christine, *L’organisation du contentieux fiscal est-elle toujours actuelle?*, N.º100 – Novembre, Ano 2007.

MARTINS, Guilherme D’Oliveira, *La reforme des Procédures juridictionnelles des Cours des comptes et la Convention européenne des droits de l’homme: L’expérience portugaise*, n.º 106 – Avril, Ano 2009.

Vol. n.º 102 – Juin, Ano 2008. (*consultada e não referenciada*).

Vol. n.º 108 – Octobre, Ano 2009. (*consultada e não referenciada*).

RASSEGNA TRIBUTARIA

MARONGIU, Gianni, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, n.º 1, Ano 2003.

RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE

FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Los mecanismos alternativos para la resolución de las controversias en el ordenamento tributario español*, Vol. n.º 2 – Maggio/Agosto, Ano 2002.

GARBARINO, Carlo, *La tutela giustiziale tributaria tra procedimento e processo*, Vol. n.º 2 – Maggio/Agosto, Ano 2002.

GARCIA NOVOA, César, *Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias su introducción en el derecho español*, Vol. n.º 2 – Maggio/Agosto, Ano 2002.

MAZZ, Addy, *Mecanismos alternativos de solución de controversias en Uruguay*, Vol. n.º 2 – Maggio/Agosto, Ano 2002.

OSVALDO CASÀS, Josè, *Los mecanismos alternativos de resolution de controversia tributarias en Italia y America del Sur*, Vol. n.º 2 – Maggio/Agosto, Ano 2002.

QUEIROZ, Mary Elbe Gomes, *Os mecanismos alternativos de resolução de controvérsias tributárias: experiências no Brasil*, Vol. n.º 2 – Maggio/Agosto, Ano 2002.

ROZAS VALDÉS, A. José A., *La resolución de controversias tributarias en el ordenamento americano*, Vol. n.º 2 – Maggio/Agosto, Ano 2002.

TORRES, Heleno Taveira, *Medidas alternativas para resolução de conflitos entre Administração e contribuintes – A experiência brasileira*, Vol. n.º 2 – Maggio/Agosto, Ano 2002.

Vol. n.º 1 – Gennaio – Aprile, Ano 2000. (*consultada e não referenciada*).

Vol. n.º 2 – Maggio – Agosto, Ano 2001. (*consultada e não referenciada*).

REVISTA DE ESTUDIOS DE LA JUSTICIA

Vol. n.º 5, Ano 2004. (*consultada e não referenciada*).

3. JURISPRUDÊNCIA

α NACIONAL:

Tribunal Constitucional

Ac. do TC, n.º 104/85, P. 130/84, Relator Conselheiro Raul Mateus

Supremo Tribunal Administrativo

Ac. STA, P. n.º 005001, de 06.06.1973, Relator João de Matos.

Ac. STA, P. n.º 000864, de 21.12.1977, Relator Laurentino Araújo.

Ac. STA, P. n.º 40 365, de 17.06.1997.

Ac. STA, P. n.º 0283/11, de 22.06.2001, Relator António Calhau.

Ac. STA, P. n.º 026720, de 20.02.2002, Relator Benjamim Rodrigues.

Ac. STA, P. n.º 01329/02, de 31.10.2002, Relator João Cordeiro.

Ac. STA, P. n.º 0625/06, de 15.11.2006, Relator Brandão de Pinho.

Ac. STA, P. n.º 0603/06, de 29.11.2006, Relator Jorge Lino.

Ac. STA, P. n.º 0834/09, de 16.09.2009, Relator António Calhau.

Ac. STA, P. n.º 0897/09, de 21.10.2009, Relator Pimenta do Vale.

Ac. STA, P. n.º 0477/09, de 28.10.2009, Relator Jorge de Sousa.

Ac. STA, P. n.º 0766/09, de 27.01.2010, Relator Jorge Lino.

Ac. STA, P. n.º 022/10, de 24.02.2010, Relator Valente Torrão.

Ac. STA, P. n.º 051/10, de 14.04.2010, Relator Isabel Marques da Silva.

Ac. STA, P. n.º 0109/09, de 06.05.2010, Relator Pais Borges.

Ac. STA, P. n.º 0192/10, de 02.06.2010, Relator São Pedro.

Ac. STA, P. n.º 0235/10, de 07.07.2010, Relator Dulce Neto.

Ac. STA, P. n.º 0668/10, de 29.09.2010, Relator Casimiro Gonçalves.

Ac. STA, P. n.º 01075/09, de 07.12.2010, Relator Dulce Neto.

Ac. STA, P. n.º 0806/10, de 16.12.2010, Relator António Calhau.

Ac. STA, P. n.º 0876/09, de 08.06.2011, Relator Casimiro Gonçalves.

Ac. STA, P. n.º 0326/11, de 07.09.2011, Relator Isabel Marques da Silva.

Ac. STA, P. n.º 0416/11, de 07.09.2011, Relator Dulce Neto.

Ac. STA, P. n.º 0791/11, de 28.09.2011, Relator Francisco Rothes.

Ac. STA, P. n.º 0366/11, de 14.12.2011, Relator Dulce Neto.

Ac. STA, P. n.º 0877/11, de 15.02.2012, Relator Pedro Delgado.

Ac. STA, P. n.º 059/12, de 23.02.2012, Relator Dulce Neto.

Ac. STA, P. n.º 0885/11, de 29.02.2012, Relator Francisco Rothes.

Tribunal de Conflitos

Ac. TdC, P. n.º 000083 de 12-01-1978. (*consultado e não referenciado*).

Ac. TdC., P. n.º 000099, de 17.07.1980, Relator Rui Pestana.

Ac. TdC, P. n.º 000138, de 14.01.1982, Relator Abel Delgado.

Ac. TdC, P. n.º 000092, de 28.01.1982, Relator Quesada Pastor.

Ac. TdC, P. n.º 000223 de 11-07-1991. *(consultado e não referenciado)*.

Ac. TdC, P. n.º 000263 de 05-05-1994. *(consultado e não referenciado)*.

Ac. TdC, P. n.º 02/02 de 18-06-2002. *(consultado e não referenciado)*.

Ac. TdC, P. n.º 08/02 de 03-04-2003. *(consultado e não referenciado)*.

Ac. TdC, P. n.º 06/03 de 13-05-2003. *(consultado e não referenciado)*.

Ac. TdC, P. n.º 02/03 de 18-12-2003. *(consultado e não referenciado)*.

Ac. TdC, P. n.º 05/04, de 23.09.2004, Relator Santos Botelho.

Ac. TdC, P. n.º 03/04 de 12-10-2004. *(consultado e não referenciado)*.

Ac. TdC, P. n.º 02/04 de 27-10-2004. *(consultado e não referenciado)*.

Ac. TdC, P. n.º 01/05 de 29-06-2005. *(consultado e não referenciado)*.

Ac. TdC, P. n.º 017/04 de 25-10-2005. *(consultado e não referenciado)*.

Ac. TdC, P. n.º 08/05 de 06-04-2006. *(consultado e não referenciado)*.

Ac. TdC, P. n.º 03/06 de 04-10-2006. *(consultado e não referenciado)*.

Ac. TdC, P. n.º 023/05, de 12.10.2006, Relator Oliveira Barros.

Ac. TdC, P. n.º 016/06, de 29.11.2006, Relator Cândido de Pinho.

Ac. TdC, P. n.º 022/06 de 12-07-2007. *(consultado e não referenciado)*.

Ac. TdC, P. n.º 014/07 de 04-10-2007. *(consultado e não referenciado)*.

Ac. TdC, P. n.º 016/07 de 17-01-2008. *(consultado e não referenciado)*.

Ac. TdC, P. n.º 022/07 de 21-02-2008. *(consultado e não referenciado)*.

Ac. TdC, P. n.º 01/08 de 21-05-2008. *(consultado e não referenciado)*.

Ac. TdC, P. n.º 018/08, de 27.11.2008, Relator Madeira dos Santos.

Ac. TdC, P. n.º 021/08, de 27.11.2008, Relator Santos Carvalho.

Ac. TdC, P. n.º 07/09 de 07-07-2009. (*consultado e não referenciado*).

Ac. TdC, P. n.º 010/09, de 07.07.2009, R. Fernando Fróis.

Ac. TdC, P. n.º 021/09 de 15-10-2009. (*consultado e não referenciado*).

Ac. TdC, P. n.º 015/08 de 19-11-2009. (*consultado e não referenciado*).

Ac. TdC, P. n.º 024/08 de 10-12-2009. (*consultado e não referenciado*).

Tribunais Centrais Administrativos

Ac. TCAS, P. n.º 06810/02, de 21.01.2003, Relator Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa.

Ac. TCAS, P. n.º 05790/09, de 28.01.2010, Relator Benjamim Barbosa.

Ac. TCAS, P. n.º 04420/10, de 03.05.2010, Relator Joaquim Condesso.

Ac. TCAS, P. n.º 06172/10, de 23.03.2011, Relator Paulo Carvalho.

Ac. TCAS, P. n.º 01949/09, de 20.09.2011, Relator Magda Gerales.

Tribunal da Relação do Évora

Ac. TRE, P. n.º 3010/07-3, de 2008.06.12, Relator Maria Alexandra Santos.

Tribunal da Relação do Coimbra

Ac. TRC, P. n.º 30/98, de 17.03.2009, Relator Alberto Mira.

Tribunal da Relação do Porto

Ac. TRP, P. n.º 0515213, de 01.02.2006, Relator Joaquim Gomes.

Ac. TRP, P. n.º 0822193, de 01.07.2008, Relator Guerra Banha.

Ac. TRP, P. n.º 1639/08, de 19.11.2008, Relator Custódio Silva.

Tribunal da Relação do Lisboa

Ac. TRL, P. n.º 7965/2006-2, de 02.11.2006, Relator Ezaguy Martins.

Ac. TRL, P. n.º 14364/11.7T2SNT-E-L1-7, de 15.12.2011, Relator Pimentel Marcos.

β ESTRANGEIRA:

La Corte Costituzionale

Decisão n.º 287, de 27 de Dezembro de 1974.

Outros documentos:

Pareceres

Parecer do Conselho Consultivo da Procuradoria Geral da República, com o n.º P000592007, votado em 13.03.2008.